

Fredrika Salo

Är årsbudgeten ännu relevant?

- en fallstudie om den upplevda nyttan av årsbudgeten på
Eckes-Granini Finland Oy Ab

Pro gradu-avhandling i redovisning

Handledare: Matti Skoog

Fakulteten för samhällsvetenskaper och
ekonomi

Åbo Akademi

Åbo 2018

ABSTRAKT

ÅBO AKADEMI – Fakulteten för samhällsvetenskaper och ekonomi	
Ämne: Redovisning	
Författare: Fredrika Salo	
Arbetets titel: Är årsbudgeten ännu relevant? En fallstudie om den upplevda nyttan på Eckes-Granini Finland Oy Ab	
Handledare: Matti Skoog	
<p>Abstrakt:</p> <p>Årsbudgeten har traditionellt tillämpats för olika ändamål; främst för att planera, koordinera och kontrollera verksamheten, men också för att motivera och utvärdera chefer. Eftersom affärsmiljön till följd av globalisering och teknisk utveckling blivit alltmer turbulent, hävdar kritiker att årsbudgeten inte klarar av att skapa värde i modern tid. De hävdar att budgeteringsprocessen är tids- och resurskrävande, och att årsbudgeten snabbt blir utdaterad samt att den är rigid och därmed utgör ett hinder för innovationer. För övrigt kritiseras årsbudgeten för att inte vara sammankopplad med strategin och för att ge upphov till resultatmanipuleringar.</p> <p>Avhandlingens syfte är att undersöka varför årsbudgeten ännu används under informationsåldern samt om den anses vara värdeskapande för företag för att bedöma om årsbudgeten fortsättningsvis är relevant.</p> <p>Syftet uppnås genom en fallstudie på företaget Eckes-Granini Finland Oy Ab. Fallstudien består av en djupgående intervju med företagets senior controller och av fem kortare intervjuer med övriga chefer inom olika avdelningar (försäljning, produktutveckling, marknadsföring, produktion och HR). Intervjuobjekten utvärderar även numeriskt den grad av skada eller nytta som de upplever att årsbudgeten medför.</p> <p>Undersökningen påvisar med stöd av tidigare forskning att årsbudgeten fortsättningsvis används för flera olika ändamål, men den måste kompletteras med andra verktyg; den är följaktligen inte problemfri. Årsbudgeten anses också vara klart värdeskapande. Därmed dras slutsatsen att årsbudgeten är i högsta grad relevant, och att dess prestationsförmåga som styrmedel beror på hur den tillämpas istället för att den till sin natur skulle vara för bristfällig för att skapa värde.</p>	
Nyckelord: årsbudget, budgeteringsprocess, strategi, värdeskapande	
Datum:	Sidoantal: 105
Abstraktet godkänt som mognadsprov:	

FÖRKORTNINGAR

BB	Beyond Budgeting
BBRT	the Beyond Budgeting Round Table
DCI	Direct Consumer Investment
E-G Finland	Eckes-Granini Finland Oy Ab

INNEHÅLL

1 INLEDNING.....	1
1.1 Problemområde	2
1.2 Syfte.....	4
1.3 Metod och avgränsningar	4
1.4 Fortsatt disposition	5
2 ÅRSBUDGETEN OCH DESS SYFTEN	6
2.1 Planering.....	7
2.2 Koordinering	7
2.3 Kommunikation.....	8
2.4 Motivation	9
2.5 Kontroll	10
2.6 Utvärdering.....	11
2.7 Formell tillåtelse att spendera.....	11
3 PROBLEM I BUDGETERINGSPROCESSEN	13
3.1 Hur blev årsbudgeten ett problem?	13
3.2 Kritik mot årsbudgeten	14
3.2.1 Budgeteringsprocessen är för arbetsdryg och tidskrävande	15
3.2.2 Budgeten är för rigid och i obalans med den turbulenta affärsmiljön	18
3.2.3 Problem med utvärdering.....	28
3.3 Tidigare forskning	32
4 METODIK	39
4.1 Val av forskningsmetod.....	39
4.2 Forskningsprocessen	40
4.2.1 Intervju med senior controllern.....	41
4.2.2 Intervju med övrig personal	42
4.2.3 Minienkäten	43
4.3 Fallstudiens svagheter och begränsningar	44
5 EMPIRI	45
5.1 Presentation av företaget	45
5.2 Presentation av intervjuobjekten	45
5.3 Budgeteringsprocessen i Eckes-Granini Finland Oy Ab.....	46

5.4 Tidsanvändningen	48
5.5 Planering och möjlighet att reagera på förändringar i omgivningen	49
5.6 Årsbudgetens koppling till strategin	54
5.7 Organisationsstruktur och kontroll	56
5.8 Utvärdering och belöning	57
5.9 Årsbudgetens uppfattade användbarhet i allmänhet	63
6 ANALYS OCH DISKUSSION	67
6.1 Analys av företagets årsbudgeteringsprocess	67
6.1.1 Tiden och arbetsbördan som upptas av budgeteringsprocessen	67
6.1.2 Årsbudgeten som planeringsverktyg	69
6.1.3 Årsbudgetens koppling till strategin	71
6.1.4 Organisationsstruktur och kontroll	72
6.1.5 Utvärdering, belöningsystem och resultatmanipulationer	74
6.1.6 Den upplevda nyttan av årsbudgeten	77
6.2 Sammanfattning av analysen	79
6.2.1 Konkurrensstrategi	79
6.2.2 Affärsprocess	81
6.2.3 Organisatorisk förmåga	82
6.3 Slutsatser och diskussion	84
6.4 Studiens tillförlitlighet	86
6.5 Förslag på fortsatt forskning	88
7 SAMMANFATTNING	89
KÄLLOR	94
Bilaga 1: Intervjuguide, senior controller	99
Bilaga 2: Haastattelukysymykset	102
Bilaga 3: De utförda intervjuerna	104
Bilaga 4: Budgeteringsprocessens tidtabell	105

TABELLER

Tabell 1: Medianvärden för tiden som upptas och mödan som orsakas av budgeteringsprocessen	17
--	----

Tabell 2: Årsbudgetens upplevda nytta	64
---	----

1 INLEDNING

Nästan alla företagsledare sysslar med budgetering (Horngren, Sundem och Stratton, 1996). Årsbudgeten har flera olika syften, bl.a. att planera, koordinera och kontrollera framtida aktiviteter, kommunicera planerna till de enhetsansvariga samt att motivera chefer och utvärdera prestationer (Hansen och Van der Stede, 2004).

Under industriåldern, då företags värdefullaste ägodelar var mark, arbetskraft och kapital och marknadsläget var stabilt, fungerade årsbudgeten som en realistisk plan för det kommande året. Med budgetens hjälp kunde kostnaderna hållas i styr och de anställda motiverades att uppnå önskade resultat. Nu, under informationsåldern, består flera företags marknadsvärde till stor del av intellektuellt kapital. Marknaden har blivit global, och tempot i affärslivet har ökat drastiskt sedan industriåldern. (Hope och Fraser, 1997)

Neely, Bourne och Adams (2003) hävdar att den traditionella årsbudgeten inte klarar av att skapa värde i dagens turbulenta miljö. Budgeteringsprocessen är för tidskrävande och dyr. Årsbudgeten utgör också ett hinder för snabbt beslutsfattande och flexibilitet, och dessutom fungerar den kontraproduktivt då den ger upphov till diverse resultatmanipuleringar. Andra svagheter som de identifierat är bl.a. att årsbudgeten sällan är kopplad till strategin, att den snarare fokuserar på kostnadssänkning än på värdeskapande, att den uppdateras för sällan (årligen) och att årsbudgetarna ofta grundar sig på antagningar eller gissningar. Detta leder till att de sannolikt är orealistiska redan då de skapas.

Aktivitetsbaserad budgetering, nollbasbudgetering och värdebaserad ledning föreslås ofta som alternativ till den traditionella årsbudgeten. Men konsulterna Jeremy Hope och Robin Fraser förespråkar att budgeteringen slopas helt och hållet. Tillsammans med Peter Bunce myntade de konceptet ”budgetlöst företagande” (eng. *Beyond Budgeting*, *BB*) och grundade *the Beyond Budgeting Round Table* (BBRT), ett internationellt nätverk för medlemsorganisationer som strävar efter att utveckla sina styrningsmodeller. (BBRT.ORG, 2014). Budgetlöst företagande har enligt konsulterna flera fördelar jämfört med den traditionella årsbudgeten, men ändå är styrning med hjälp av budgetar så djupt rotad i företagsledarnas medvetande att en stor del anser att det är omöjligt att

frånga årsbudgeten. Företagsledare borde ändå fråga sig själva om årsbudgeten verkligen är till nytta, eller om den hindrar företaget att uppnå sin fulla potential och nå framgång.

1.1 Problemområde

Den pågående diskussionen om årsbudgetars fördelar och nackdelar har lett till att allt fler ledare ifrågasätter nyttan med budgeteringsprocessen.

Neely m.fl. (2003) rapporterar att kritiken som riktats mot årsbudgeten kan sammanfattas i tolv argument för att slopa årsbudgeten. Det första argumentet är att budgeten sällan är inriktad på strategin och ofta är motstridig. Årsbudgeten påstås vara uppbyggd med förra årets budget som botten genom justering av kostnader, istället för att grunda sig på strategin (Marcino, 2000). Årsbudgeten kan anses vara motstridig om de budgeterade målsättningarna förväntas vara realistiska för att försäljningen och produktionen ska kunna planeras, samtidigt som de ska vara utmanande i syfte att motivera chefer (Kennedy och Dugdale, 1999).

Andra argument som Neely m.fl. (2003) beskriver är att budgetar koncentreras på kostnadsminskning istället för värdeskapande; att budgetar är rigida och utgör hinder mot förändringar och att de är byråkratiska och förhindrar kreativitet. Fraser (2001) framhåller att företag i dagens läge måste kunna locka till sig kunnig personal för att kreativt kunna svara på förändringar i omgivningen, men att årsbudgeten med sina strikta ramar och byråkratiska procedurer ger upphov till en miljö som kväver all innovation.

Ytterligare ett argument som Neely m.fl. framför för att slopa årsbudgeten är att den är kostnads- och tidsmässigt krävande att skapa. Schmidt (1992) exemplifierar att kostnaderna för budgeteringsprocessen i ett stort, multinationellt bolag årligen kan uppgå till 20 miljoner dollar, och Hope och Fraser (2003b) uppskattar att budgeteringsprocessen i medeltal räcker mellan fyra och fem månader och upptar 20–30 % av ledningsgruppens och ekonomichefernas tid.

Neely m.fl. (2003) fortsätter listan med påståenden att årsbudgeten skapas och uppdateras för sällan d.v.s. bara årligen, att den skapas utifrån antagelser och gissningar (som alla kommer att visa sig vara fel, enligt Player i Teach, 2014), och att den ger upphov till olika typer av resultatmanipuleringar. Libby och Lindsay (2010) bekräftar i sin studie att alla typer av resultatmanipuleringar som frågades efter förekommer på företag (spendera budgeterade medel i slutet av året enkom för att det inte skulle skäras i budgeten inför nästa period; skjuta upp nödvändiga utgifter för att förbättra årets utfall; accelerera försäljningen i slutet av året t.ex. med hjälp av rabatter för att nå budgeterade mål; att tidigarelägga kostnader för att ytterligare försämra en resultatmässigt dålig period i hopp om att nästa period därmed skulle se bättre ut, och att förhandla om mål som är lätta att uppnå för att säkrare bli positivt utvärderad). Och de upplevs påverka företagets prestation negativt.

Vidare beskylls årsbudgeten för att förstärka vertikal ledning och kontroll, för att ge upphov till barriärer mellan avdelningar, och för att inte återspegla nya strukturer som företag introducerar. Dessutom hävdas årsbudgeten få anställda att känna sig undervärderade. (Neely m.fl., 2003)

En del undersökningar påvisar att ledare håller sig till årsbudgetar främst av gammal vana. Årsbudgeten kan användas som ett styrmedel inom (centraliserade) företag för att utöva kontroll. Det är möjligt att företagsledare är rädda att förlora kontrollen om årsbudgeten slopas. En del forskning indikerar ändå att kontrollen blir striktare utan årsbudgetar (se t.ex. Mitchell, 2005). En del ledare försöker utveckla sina budgeteringsprocesser genom att introducera nya styrmedel (bl.a. det balanserade styrkortet) som används parallellt med årsbudgeten. Enligt Bunce (2003) är årsbudgeten ändå så logisk och koherent att den förhindrar andra styrmedel från att fungera optimalt.

Om utgångspunkten är att företagets mål är att skapa nytta för ägarna så måste detta innebära att årsbudgeten fortsättningsvis anses vara värdeskapande för att den inte ska slopas och bytas ut mot alternativa styrmedel. Eftersom tidigare forskning ändå påvisar att ledare i allmänhet är missnöjda med budgeteringsprocessen, uppstår följande frågor: Varför används årsbudgeten under informationsåldern? Upplevs budgeteringsprocessen ännu vara värdeskapande? Är årsbudgeten ännu relevant?

1.2 Syfte

Avhandlingens syfte är att få klarhet i varför företag fortsättningsvis använder sig av årsbudgetar, om årsbudgeten upplevs vara värdeskapande och ifall den ännu är relevant. Om det är så att företagsledare använder årsbudgeten av gammal vana utan att den upplevda nyttan av budgeteringsprocessen överskrider kostnaderna, kan detta utgöra ett problem för aktieägare i och med att företaget följaktligen inte gör ett så gott resultat som annars vore möjligt. Då maximeras inte nyttan.

1.3 Metod och avgränsningar

För att uppnå syftet med avhandlingen genomförs en fallstudie i ett finskt, medelstort tillverkande bolag, Eckes-Granini Finland Oy Ab, som tillhör en tysk koncern. Fallstudien utgörs av tre delar: en intervju med företagets controller för att få djupgående och noggrann information om företagets budgeteringsprocesser och en bedömning av hur väl årsbudgeten fungerar inom olika områden: planering, strategiutformning, kontroll och utvärdering; totalt fem kortare intervjuer med anställda som arbetar inom olika avdelningar på företaget för att komplettera den djupgående informationen och slutligen en minienkät där alla de intervjuade får utvärdera i vilken grad årsbudgeten upplevs vara till skada eller till nytta för företaget.

Resultaten beskrivs och analyseras i förhållande till tidigare forskning. Fastän alla företag är olika, och fallstudien begränsas till bara ett bolag, kan resultaten ändå belysa attityderna mot budgeteringen och uppfattningen om dess relevans lite närmare än vad tidigare enkätundersökningar har lyckats med. Framför allt förväntas undersökningen hjälpa forskare att förstå varför budgeteringsprocessen ännu allmänt tillämpas. Orsakerna till att det tillverkande företaget ännu använder sig av årsbudgeten kan eventuellt generaliseras så att de stämmer in på flera andra företag som håller sig till årsbudgeten trots att den bevisligen inte ensam skapar värde i informationsåldern.

Förutom att avhandlingen begränsas till att undersöka attityderna inom ett tillverkande bolag, avgränsas organisationer inom den offentliga sektorn från undersökningen, eftersom offentliga bolag inte strävar efter att maximera vinsten och eftersom

marknaden ofta fungerar på olika sätt för privata och offentliga organisationer. Därför kan åsikter från anställda på privata bolag inte generaliseras att stämma in på attityder inom offentliga bolag.

1.4 Fortsatt disposition

I detta inledande kapitel har bakgrunden till problemet givits, problemområdet behandlats och syftet har presenterats. Dessutom har det kommit fram att avhandlingen avgränsas till privata bolag.

I följande kapitel behandlas budgeteringens olika syften, och vilka fördelar årsbudgeten traditionellt har haft. Det konstateras också att de olika funktionerna ibland fungerar motstridigt i förhållande till varandra.

Kapitel 3 inleds med en förklaring av hur årsbudgeten förvandlades från en viktig del av företaget till ett problem. Därefter diskuteras kritiken som riktats mot årsbudgeteringsprocessen. Slutligen presenteras och diskuteras tidigare forskning kring den upplevda nyttan av den traditionella årsbudgeten.

I kapitel 4 presenteras forskningsperspektivet och valet av metod motiveras. Sedan beskrivs forskningsprocessen.

Kapitel 5 utgörs av empirin; intervjuobjektets utsagor presenteras och resultaten av enkätundersökningen delges.

I kapitel 6 analyseras empirin i förhållande till tidigare forskning och slutsatserna presenteras. Därefter diskuteras undersökningens validitet och reliabilitet, och avslutningsvis ges förslag på framtida forskning.

I kapitel 7 sammanfattas avhandlingen.

2 ÅRSBUDGETEN OCH DESS SYFTEN

Enligt Horngren m.fl. (1996) sysslar alla ledare med någon form av planering eller budgetering, fastän planerna speciellt i små företag ofta inte skrivs ner. Oskrivna planer och spontanitet kan fungera för små företag, men författarna hävdar att budgetering inte endast är ett fördelaktigt alternativ för större företag, utan rentav en nödvändighet. Enligt Horngren m.fl. (1996) har flera chefer påstått att de möter för mycket osäkerhet och komplexa förhållanden för att budgetering ska vara till nytta för dem. Författarna är ändå övertygade om att det är just under osäkra omständigheter som budgeten är till den största nyttan, eftersom budgeten möjliggör systematiska reaktioner på förändringar snarare än kaotiska.

Budgeten är ett mångsidigt verktyg i ekonomistyrning. Enligt Kennedy och Dugdale (1999) har olika undersökningar visat att 99 % av de europeiska företagen använder sig av budgetar. Drury (2008) identifierar följande syften:

1. planera framtida aktiviteter
2. koordinera olika enheters aktiviteter
3. kommunicera planerna till enhetsansvariga
4. motivera chefer att uppnå organisatoriska mål
5. kontrollera aktiviteter
6. utvärdera (chefernas) prestation.

Emmanuel m.fl. (1990) och Kennedy och Dugdale (1990) utökar listan med ytterligare ett syfte:

7. ge formell tillåtelse till spenderande

Trots att budgeten kan användas på flera olika sätt, är ändamålen inte oproblematisks. En hel del kritik har framförts mot den traditionella årsbudgetens funktioner i sig. Men enligt en undersökning utförd av Hansen och van der Stede (2004) kan de olika användningsändamålen också stå i konflikt med varandra, vilket nämnvärt minskar på budgetens användbarhet. I detta kapitel diskuteras budgeteringens användbarhet för varje funktion för sig.

2.1 Planering

Enligt Drury (2008) fattas de största besluten i den långsiktiga planeringsprocessen. En årsbudget behövs ändå för att uppdatera och finjustera planerna, då cheferna är tvungna att producera detaljerade planer för implementeringen av de strategiska planerna. Han anser vidare att chefer utan en årsbudget eventuellt inte skulle ha tid eller motivation att planera inför framtiden. Den årliga budgeteringsprocessen tvingar cheferna att planera det följande årets verksamhet, och då även fundera på vilka omständigheterna sannolikt kommer att vara då. Detta hjälper cheferna att snabbt kunna reagera på förväntade förändringar, vilket förutsätts minska på spontana beslut baserade på egennytta och opportunist.

Horngren m.fl. (1996) understryker också vikten av årsbudgeten som verktyg för planering, och ser det som ett problem då chefer använder all sin tid till att reagera på problem som uppstår på daglig basis istället för att tänka långsiktigt. De menar att verkliga organisatoriska mål då aldrig blir tillräckligt klart utformade, och att en organisation utan tydliga målsättningar saknar riktning för sin verksamhet. Då kan framtida problemsituationer inte förutses, och resultaten kan vara svåra att tolka efteråt.

Till planeringen hör också allokeringen av resurser. Almqvist, Graaf, Jannesson, Parment och Skoog (2016) framhåller att det är viktigt att prioritera mellan olika enheter, aktiviteter och processer och sedan fördela företagets resurser dit där de ger mest nytta, och att budgeten underlättar genomförandet av denna process.

2.2 Koordinering

Koordinering blir en alltmer avgörande uppgift ju större och komplexare företag det är frågan om. Budgeten är ett bra verktyg för att underlätta samspelet mellan olika enheter. Att fastställa mål och identifiera de processer och aktiviteter som behövs för att uppnå målsättningarna, d.v.s. att göra upp en handlingsplan, initierar koordineringen och klargör enhetsspecifika mål som tillsammans bidrar till att nå hela organisationens målsättningar. Budgeten är då en koordinerad plan för implementering och kontroll. På så sätt går funktionerna koordinering och planering hand i hand. (Cherrington m.fl. 1988)

Almqvist m.fl. (2016) belyser hur processen ser ut i praktiken. Försäljningsavdelningen upprättar en försäljningsbudget, som produktionschefen sedan använder som grund för produktionsbudgeten. Utifrån dessa budgetar kan den interna serviceenheten sedan bestämma hur mycket administration och annat stöd som kommer att behövas. På så sätt kan avdelningarna samarbeta för att nå gemensamma mål.

Drury (2008) ger ett exempel på hur chefer utan koordinering oavsiktligt kan agera till nackdel för organisationen, trots att de fattar beslut som de tror gagnar alla. En inköpschef skulle göra stora beställningar för att utnyttja erbjudna mängdrabatter, eftersom han eller hon utgår från att förmånligare inköp innebär inbesparningar för organisationen och därmed en mer kostnadseffektiv verksamhet. Men stora beställningar fyller upp lagerutrymmen, vilket kan leda till problem för produktionschefen. Ett sådant beslut kan också leda till likviditetsproblem för organisationen, vilket i sin tur kan leda till dyra konsekvenser. Att cheferna tillsammans bygger upp en årsbudget tvingar dem att identifiera och lösa motsvarande konflikter på förhand.

2.3 Kommunikation

Budgetens kommunikationsfunktion är sammanlänkad med både koordinerings- och planeringsfunktionerna. Drury (2008) påpekar att alla parter inom organisationen måste hållas informerade om rådande omständigheter, såsom framtidsplaner och riktlinjer, för att organisationen ska kunna fungera effektivt. Han menar att alla måste känna till sin roll i processen att uppnå de mål som fastställts i årsbudgeten. På så sätt kan ledningen säkerställa att rätt personer är ansvariga för implementeringen av budgeten.

Årsbudgeten kan alltså användas som en kommunikationsmetod för ledningen och chefer högt upp i organisationshierarkin för att kommunicera sina förväntningar neråt i hierarkin. Då alla anställda känner till vad som förväntas av dem, kan de enklare koordinera sina aktiviteter för att uppnå förväntningarna. Vidare poängterar Drury (2008) att budgeten inte endast underlättar kommunikationen uppifrån neråt då den är färdigställd, utan att mycket information förmedlas redan i det skedet då budgeten byggs upp. Horngren m.fl. (1996) påpekar att en välfungerande budgeteringsprocess

inte endast kommunicerar uppifrån ner, utan även nerifrån upp. Ledningen kommunicerar sina förväntningar neråt, och de anställda informerar sina förmän om hur de tänker uppnå de uttalade målsättningarna. Detta kallas deltagande budgetering, och enligt Derfuss (2016) korrelerar användningen av deltagande budgetering positivt med prestation.

2.4 Motivation

Att motivera chefer och anställda att uppnå målsättningarna förknippas ofta med belöningar och bestraffningar snarare än med budgetering (Cherrington m.fl., 1988). Enligt Drury (2008) kan budgeten vara ett nyttigt verktyg för att påverka chefernas beteende genom att motivera dem att agera i enlighet med organisationens strategi. Budgeten sätter en standard som cheferna under vissa omständigheter ska vara motiverade att uppnå. Budgeten motiverar alltså genom sin målsättningsfunktion.

Kennedy och Dugdale (1999) poängterar att det i tidigare forskning har visat sig att chefer och anställda bäst motiveras av målsättningar som är svåra, men helt klart möjliga, att uppnå. Dessa målsättningar kan betraktas som mellansvåra att uppnå. Chefer brukar inte anstränga sig för att överträffa målen. Därför är för enkla, låga målsättningar inte att föredra – slutresultatet blir sällan bättre än vad som förväntas. Mycket höga målsättningar som är omöjliga att uppnå fungerar inte heller bra för att motivera chefer, eftersom cheferna då ger upp direkt. Stedry (1960), refererad i Kennedy och Dugdale (1999), har utfört en undersökning där det visade sig att målsättningar som är mycket svåra att uppnå är riskabla eftersom de kan fungera antingen motiverande eller omotiverande beroende på tidpunkten då de berörda chefernas personliga målsättningar bestäms. Om de personliga målen bestäms innan cheferna får se budgeten, fungerar de svåruppnåeliga målsättningarna omotiverande och leder till sämre resultat än vad som hade uppnåtts med för enkla målsättningar eller utan en budget överhuvudtaget. Om cheferna å andra sidan fick se budgeten innan de personliga målsättningarna fastställdes, blev slutresultatet det allra bästa. Kennedy och Dugdale (1999) poängterar ändå att undersökningen inte utfördes i äkta företagsmiljö och kan därför inte anses vara helt pålitlig.

Cherrington m.fl. (1988) menar att det också är mycket givande för många av de anställda att få vara med om att bygga upp budgeten och delta i beslutsfattandet. Förväntningen är att då de individuella målsättningarna läggs högt, förbättras också de anställdas prestanda. Drury (2008) anser också att budgeten fungerar bra som en motiverande faktor när de anställda får vara med i budgeteringsprocessen, eftersom de anställda då ser uppnåendet av målsättningarna som en utmaning de gärna antar. Han påpekar ändå att en budget som dikteras ovanifrån kan ses som ett hot snarare än en utmaning, och i så fall kan de anställda vara motvilliga att följa budgeten, vilket leder till problem.

Enligt Kennedy och Dugdale (1999) står budgetens motiverande syfte ofta i konflikt med dess funktion som en årsplan. Poängen med en årsplan är att den ska vara så realistisk som möjlig och reflektera de framtida rådande omständigheterna. Målsättningarna ska vara svåra att uppnå för att motivera de anställda, men en sådan budget blir alltför optimistisk och återspeglar inte verkligheten. Om budgeten däremot i första hand fungerar som en realistisk årsplan, kommer de anställda antagligen på grund av för låga målsättningar inte att göra sitt bästa, vilket i sin tur leder till ett sämre resultat än vad som hade varit möjligt att uppnå. Kennedy och Dugdale (1999) föreslår därför att företag skulle ha två budgeter: en realistisk plan och en med svåra målsättningar. I praktiken skulle detta ändå bli onödigt krångligt.

2.5 Kontroll

Att kontrollera företagets aktiviteter är viktigt för ledningen (Cherrington m.fl., 1988), och budgeten används som ett verktyg som hjälper cheferna att organisera och kontrollera de aktiviteter som de är ansvariga för (Drury, 2008). Enligt Cherrington m.fl. (1988) utgörs kontrollen av följande steg: a) att fastställa en standard för acceptabel prestanda, b) mäta verklig prestanda, c) jämföra budgeten med den verkliga prestandan och d) kommunicera resultaten till deltagande enheter och göra förändringar där det behövs. Att jämföra det verkliga resultatet med det planerade gör att chefer snabbt kan reagera på avvikelser och undersöka vad de beror på. När orsaken till avvikelserna hittas, kan korrigerande åtgärder utföras.

2.6 Utvärdering

Enligt Horngren m.fl. (1996) fungerar budgeterade målsättningar bättre som utgångspunkt för prestationsutvärdering än historiska tal. Att ett företag under detta år har sålt 20 % mera än under föregående år är säkert en bra sak i sig, men detta betyder ändå inte att företaget presterat så bra som planerat. Till exempel skulle företaget, p.g.a. en rådande kraftig högkonjunktur, ha förväntats öka försäljningen med 30 %. Författarna påminner om att det största problemet med att använda historiska resultat i syfte att utvärdera dagens prestationer är att diverse ineffektiviteter kan ligga dolda i föregående års prestationer. Flera andra faktorer, såsom de tidigare nämnda konjunktursvängningarna eller förändringar i teknologi, personal och konkurrenternas handlande, inverkar negativt på användbarheten av historiska data som jämförelsetal.

Så chefers prestationer utvärderas vanligen genom att deras förmåga att uppnå de budgeterade målsättningarna mäts. I vissa företag belönas de anställda som uppnår målen med bonusar, och även befordringar kan bero på hur de anställda presterat i förhållande till budgeten. Cheferna kan också rent av eget intresse vilja veta hur de själva presterat, och använder sig då av budgeten för att utvärdera sig själva. På så vis utgör budgeten ett verktyg för att informera cheferna om hur bra de lyckas med att uppnå sina egna mål. (Drury, 2008)

Cherrington m.fl. (1988) påminner om vikten av att på förhand ha fastställt jämförelsetal som ska uppnås för att man verkligen ska kunna utvärdera de anställdas prestationer rättvist. I de fall då en budget saknas är det möjligt att de anställda själva justerar de målsättningar som deras prestationer sedan jämförs med, för att öka sina chanser till belöningar. Sådant beteende ligger naturligtvis inte i företagets intresse.

2.7 Formell tillåtelse att spendera

Då det gäller kostnader som inte direkt hänför sig till produktionen kan det vara svårt för chefer att veta hur mycket pengar de får lägga ut på olika aktiviteter. Detta gäller aktiviteter såsom marknadsföring och produktutveckling men också investeringar i

anläggningstillgångar. I budgeten fastställs summorna för varje aktivitet för sig, och då har cheferna formell tillåtelse att spendera hela den fastställda summan. (Emmanuel m.fl., 1990)

Sammanfattningsvis används årsbudgeten för flera olika ändamål. Enligt Wildavsky (1986) är det uttryckligen de olika funktionerna som utgör grunden för missnöjet med årsbudgeten: "Obviously no form can simultaneously provide continuity and change, rigidity and flexibility" (Wildavsky, 1986, s. 314). Användningen av årsbudgeten är alltså långt ifrån oproblematisk. Detta diskuteras i följande kapitel.

3 PROBLEM I BUDGETERINGSPROCESSEN

Som redan tidigare konstaterats är den traditionella budgeteringsprocessen trots flera funktioner inte felfri. Jeremy Hope och Robin Fraser, grundarna av *the Beyond Budgeting Round Table* (BBRT), är de forskare som har kritiserat den traditionella årsbudgeten mest av alla. I detta kapitel presenteras först Hopes och Frasers syn på hur budgeteringsprocessen blev ett problem. Sedan diskuteras den kritik som riktats mot den traditionella årsbudgeten.

3.1 Hur blev årsbudgeten ett problem?

Budgeteringsprocessen skapades på 1920-talet som ett planeringsverktyg i stora industribolag som General Motors och Siemens (Hope och Fraser, 2003a). Med hjälp av budgetar kunde företagsledare planera behovet av kapital, material och arbetskraft för det kommande året. Enligt Hope och Fraser (1999) började budgeten användas för andra ändamål, såsom målsättning, kontroll och prestationsutvärdering så sent som på 1960-talet. Genom att strikt kontrollera alla aktiviteter på olika nivåer och områden inom företaget blev budgeten ett verktyg för den högsta ledningen att utöva makt över de anställda. Den verkställande direktörens vision utgjorde strategin, och utifrån den sammanställde verksamhetscheferna sina budgetar. När budgetarna fastställts var det bara att följa dem. Genom fortlöpande rapportering uppifrån ner i organisationshierarkin kunde ledningen kontrollera att företagsverksamheten gick i rätt riktning, och när oönskade variationer uppstod, kunde högsta ledningen bestämma hur problemen skulle åtgärdas. Denna process medförde önskvärd stabilitet på en alltmer konkurrensutsatt marknad. (Hope och Fraser, 2000)

På 1970-talet använde sig företagsledare redan flitigt av finansiella målsättningar och incitament för att förbättra företagets prestanda. På 1980- och 1990-talen blev konkurrensen hårdare och företagsenheterna blev månare om att uppnå budgeterade försäljningsmål än att göra kunderna nöjda. Budgeten hade blivit så rigid att försäljare inte kunde pröva nya taktiker utan att först få godkännande från flera chefer. Detta

gjorde att företaget inte längre kunde reagera på förändringar i omgivningen tillräckligt snabbt. (Hope och Fraser, 2003a)

Fraser (2001) förklarar att företagen kunde planera sina aktiviteter för att optimera effektiviteten i sina interna processer under industriåldern, då marknadsläget var stabilt, konkurrenternas verksamhet förutsägbar och efterfrågan på produkterna var större än utbudet. Konceptet ”tillverka och sälja” baserar sig på transaktioner, kapitaltillgångar, massproduktion, stordriftsfördelar och produktmarginaler. Under informations- och serviceåldern har konceptet för ett framgångsrikt företag nu skiftat till ”känna och besvara” (eng. *sense and respond*), som betonar kundrelationer, intellektuellt kapital, individualisering, fokusering och värdeskapande.

3.2 Kritik mot årsbudgeten

Neely m.fl. (2003) rapporterar om en undersökning som utfördes av forskare på Cranfield's Centre for Business Performance, där de först studerade ämneslitteraturen och sedan intervjuade 15 av de företag som ansågs bäst ha lyckats med att slopa årsbudgeten. Genom litteraturgenomgången identifierade forskarna tolv svagheter indelade i tre kategorier.

- Konkurrensstrategi
 - Budgeten är sällan inriktad på strategin och är ofta motstridig
 - Budgetarna koncentrerar sig på kostnadsminskning istället för värdeskapande
 - Budgetar förhindrar flexibilitet och utgör ett hinder mot förändringar
 - Budgetar ger lite mervärde, de är byråkratiska och förhindrar kreativitet
- Affärsprocess
 - Budgetar är kostnads- och tidsmässigt krävande att skapa
 - Budgetar skapas och uppdateras för sällan, ofta bara årligen
 - Budgetar skapas utifrån antaganden och gissningar
 - Budgetar ger upphov till resultatmanipuleringar

- Organisatorisk förmåga
 - Budgetar förstärker vertikal ledning och kontroll
 - Budgetar återspeglar inte de nya strukturer som företag introducerar
 - Budgetar ger upphov till barriärer mellan avdelningarna istället för att uppmuntra delande av kunskap
 - Budgetar får människor att känna sig undervärderade

Det verkar alltså som om den traditionella årsbudgeten som används inom många företag inte förmår skapa värde för företagsledningen.

Hope och Fraser (2003b) anser att de tre största problemen med budgetering är att processen är för tids- och kostnadskrävande, att årsbudgeten är för rigid och i obalans med dagens konkurrensutsatta miljö och att resultatmanipuleringar har blivit alltför vanliga. Härnäst presenteras problemen skilt för sig.

3.2.1 Budgeteringsprocessen är för arbetsdryg och tidskrävande

Budgeteringsprocessen är en djupt inrotad årlig ritual på många företag. Processen börjar med att företagets mission fastställs, varefter en strategisk plan utformas. Planen utgör ett ramverk för huvudbudgeten, som sammanställs av de avdelnings- och enhetsspecifika budgetarna. Marcino (2000) beskriver budgeteringsprocessen så, att ekonomiavdelningen överlåter en arbetsbok med förra årets kostnader till enhetscheferna, som sedan noggrant räknar ut kostnaderna för följande års projekt, personal o.s.v. Då enhetscheferna äntligen är klara med siffrorna och lämnar in budgeten, får de den tillbaka med kommentarer såsom ”det är för dyrt”. Sedan upprepas cykeln tills alla nya investeringar slopats. Marcino (2000, s. 29) konstaterar att: ”The annual budgeting – or, in some environments, ’planning’ – process is an ordeal that would make Machiavelli proud”. Han menar alltså att budgeten fungerar som ett politiskt medel för att upprätthålla kontroll inom företaget, utan att ta hänsyn till besväret som de anställda förorsakas i processen.

Påståendet att budgeteringsprocessen är för tidskrävande och dyr – och slutligen till ingen nytta – hör alltså till de viktigaste argumenten för att slopa den helt och hållet. Hope och Fraser (2003b) uppskattar att den genomsnittliga tiden som årligen upptas av budgeteringsprocessen är mellan fyra och fem månader, och kräver mellan 20 och 30 procent av ledningsgruppens och ekonomichefers tid. De rapporterar att en undersökning från 1998 påvisar att ett genomsnittligt företag investerade mer än 25 000 person-dagar (summan av alla dagar som personerna arbetat) per miljarder dollar i intäkter på sina planerings- och utvärderingsprocesser. De poängterar att om ett företag dessutom genomgår en organisationsförändring som t.ex. en fusion, kan budgeteringsprocessen bli överväldigande.

Schmidt (1992) berättar om ett stort företag där man bestämde sig för att undersöka effektiviteten av budgeteringsprocessen. Det visade sig att budgeteringsprocessen tog upp största delen av året och involverade flera hundra anställda, och att de anställda enbart riktade in sig på att budgetera kostnadsökningar. Kostnader från det föregående året prövades alltså inte, utan de togs för givna. Schmidts egna forskning understöder detta. Hans konsulteringsbolag undersökte tio stora bolag inom energi-, transport- och bankbranschen och de kom underfund med att ungefär fem procent av personalen i genomsnitt sysselsattes av budgeteringsaktiviteter på heltid. För att konkretisera problemet ger Schmidt (1992) ett exempel på kostnaderna i ett av de tio företagen. Företaget har 3000 anställda, varav 160 anställda använder en del av sin tid på budgetering. Med en genomsnittlig lön på 105 000 dollar per anställd blir kostnaden för budgetering nästan 17 miljoner dollar. Denna summa exkluderar budgeteringens stödaktiviteter, såsom underhåll av mjukvaran och handhavande av belöningsystem, varför de totala kostnaderna kan överstiga 20 miljoner dollar.

Libby och Lindsay (2010) diskuterar å sin sida ifall kritiken verkligen är befogad. De genomförde en omfattande enkätundersökning av stora bolag (över hundra anställda) i USA och Kanada. För att undersöka om påståendet att budgetar tar för lång tid att sammanställa verkligen stämmer frågade forskarna hur många veckor det tar för budgeteringsprocessen att bli färdig, hur många timmar det årligen tar för en chef i genomsnitt att arbeta med budgeteringsprocessen och hur stor möda enhetschefer lägger på att sammanställa budgeten. Studien påvisar att medianen för veckoantalet i de kanadensiska företagen var sex veckor. För 30 % av företagen räckte budgeteringsprocessen 4 veckor eller mindre, för 31 % krävde processen mellan 9 och

16 veckor och endast 5 % av företagen behövde mer än 16 veckor för att slutföra budgeteringsprocessen. I de amerikanska bolagen var medianen tio veckor. Beträffande tiden som en chef årligen lägger på budgeteringsprocessen var medianvärdet i båda samplen mellan tre och fyra veckor. Libby och Lindsay (2010) uppskattar att chefer i genomsnitt arbetar 48 veckor per år i samplets företag, och då skulle budgeteringsprocessen uppta mellan 6 och 8 % av chefernas totala arbetstid. Mödan definieras här enligt hur detaljerad budgeten ska vara, och enligt hur stort antal personer på olika nivåer i företaget som involveras i processen. Skalan gick från 1 (liten möda) till 5 (mycket stor möda). Medianen i båda samplen var 4. De viktigaste siffrorna är sammanfattade i *tabell 1*: Medianen för tiden och mödan som orsakas av budgeteringsprocessen. Libby och Lindsay (2010) konstaterar därmed att tiden som krävs för att slutföra en budgeteringsprocess i dessa sampel är betydligt kortare än vad Hope och Fraser rapporterar.

Tabell 1: Medianvärden för tiden som upptas och mödan som orsakas av budgeteringsprocessen (Libby och Lindsay, 2010, s. 62)		
Mått	USA	Kanada
Budgeteringsprocessens längd (i veckor)	10	6
Chefernas tidsanvändning (i veckor)	3–4	3–4
Mödan av budgeteringen (1= lite, 5 = mycket)	4	4

Ekholm och Wallin (2000) kommer fram till liknande resultat i sin enkätundersökning av finska bolag. De har delat respondenterna i två grupper: konservativa företag, som vill bibehålla årsbudgeten och radikala företag, som slopat årsbudgeten eller planerar att göra det. Undersökningen utfördes så, att forskarna valde ut tio påståenden (kritik mot årsbudgeten) och respondenterna fick svara i vilken grad de höll med på en Likertskala med 5 steg där 1 = instämmer inte alls och 5 = instämmer fullständigt. Det visade sig att konservativa bolag förhöll sig neutralt till påståenden att budgeteringsprocessen tar för lång tid (3,09) och att budgetarna för ofta grundar sig på kostnadspåslag (istället för kostnadsprövning) (3,23). För radikala bolag var motsvarande siffror 4,48 respektive 4,04, vilket tyder på att dessa bolag klart håller med om kritiken. Det är naturligtvis logiskt att de bolag som frångått årsbudgeten förhåller sig mera kritiskt till den;

antagligen är den kritiska ståndpunkten själva orsaken till att de överhuvudtaget slopat eller tänker slopa årsbudgeten.

Påståendet att budgeteringsprocessen är tidskrävande och dyr ser alltså mestadels ut att stämma. Schmidt (1992) konstaterar att budgeteringsprocessen borde medföra nytta för företaget för att den skulle vara värd kostnaderna. Han anser att budgeteringsprocessen borde leda till noggranna kostnadsprognoser, och att budgeten därmed borde understöda ledningens beslutsfattning och leda till effektiva utvecklings- och rapporteringsprocesser, men att detta för det mesta inte är fallet. I nästa kapitel diskuteras kritiken mot den traditionella årsbudgetens funktionsduglighet i dagens läge.

3.2.2 Budgeten är för rigid och i obalans med den turbulenta affärsmiljön

Teach (2014) har intervjuat Steve Player, en av medlemmarna av BBRT, som förkunnar att årsbudgeten grundar sig på antaganden, som alla kommer att visa sig vara fel. Han förklarar att årsbudgeten är opålitlig eftersom målsättningarna grundar sig på flera antaganden, som t.ex. antaganden om det ekonomiska klimatet, konkurrens och pris och tillgänglighet av råvaror och handelsvaror, som i dagens turbulenta affärsmiljö är ytterst svåra att förutspå. Dessutom belönas ledare för att uppnå fastställda mål, varför ledarna gärna förhandlar sig till mål som är enkla att uppnå. Detta medför i sin tur inte mervärde för företaget. Därför, konkluderar Player, kan årsbudgeten vara föråldrad redan innan den blivit utprintad.

Wallander (1999) påstår att det finns flera orsaker till att chefer förutser framtiden fel. Framtiden förutspås genom att undersöka historiska data för att kunna identifiera olika påverkande variabler och upptäcka mönster. Men det går inte att förutse sådant som det inte finns tidigare kännedom om. Dessutom utsätts människor för ett antal psykologiska hinder. Eftersom en stor förändring i omständigheterna skulle innebära att människan måste tänka om och ändra på sitt handlings sätt (vilket är besvärligt), väljer hjärnan att undervärdera och filtrera bort sådan information som antyder att en önskad förändring är på kommande. Eftersom önskemålet är att omständigheterna hålls relativt oförändrade, kommer prognoserna också att reflektera detta önskemål, ibland felaktigt. Wallander (1999) menar att årsbudgeten följaktligen sannolikt kommer att uppmuntra

de anställda att sälja lite mer och spendera lite mindre men i övrigt fortsätta som förut. Han resonerar att eftersom verksamheten då ändå fortsätter oförändrad, kunde årsbudgeten, som kan kallas ett onödigt ont, likaväl slopas helt.

Det är värt att nämna att inte endast den externa omgivningen påverkar årsbudgetens trovärdighet negativt. McGee (2003) rapporterar att budgetkritiska ledare hävdar att årsbudgeten ger upphov till "use it or lose it"-mentalitet, d.v.s. att alla medel som budgeterats för ett visst ändamål måste spenderas för att de inte ska skäras ned i nästa års budget. Har man budgeterat onödigt höga kostnader, är det ju rimligt att sänka kostnaderna. Därmed spenderar enheterna alla pengar i t.ex. rese- eller marknadsföringsbudgetarna under de sista månaderna i året, oavsett om de gör någon nytta för företaget eller inte. Detta är skadligt för företaget. Enhetschefer lär ibland t.o.m. överdriva behovet av resurser för att säkerställa att de kan hålla sig till budgeten. Dessa beteenden leder till att de budgeterade kostnaderna är högre än vad de i verkligheten skulle vara, m.a.o. betyder det att årsbudgetens siffror inte motsvarar verkligheten.

Marcino (2000) anser det problematiskt att den traditionella årsbudgeten baserar sig på inkrementella kostnader. Han förklarar att årsbudgeten representerar inkrementella tillägg till och borttag från alla tidigare års budgetar. Han menar vidare att de inkrementella förändringarna, som oftast är tilläggs-kostnader (jfr med förra stycket), leder till att kostnadsbudgeten ständigt ökar. För att kunna spara pengar dras nya program, som inte ännu påbörjats, in så att man inte behöver ifrågasätta redan existerande utgiftsposter. På så sätt förkastas nya, lovande initiativ.

Det kan alltså konstateras att själva skapandet och fastställandet av årsbudgeten är problematiskt, och processen präglas starkt av politik (se t.ex. Wildavsky och Caiden 2001). Eftersom anställda förväntas följa budgeten, har den som fastställer budgeten makten. Under budgetförhandlingarna måste därför de som står lägre ner i hierarkin övertyga sina överordnade om att just den egna avdelningen eller enheten ska tilldelas (mera) resurser, vilket kan ge upphov till politiska spel och maktkamper (se Wildavsky och Caiden, 2001, för exempel på olika förhandlingsstrategier).

Bjarte Bogsnäs, en av vice ordförandena på Statoil, berättar i en intervju av Banham (2012) att han år 2005 tillsammans med andra ledare på Statoil frågade sig varför de ännu budgeterar. De kom fram till att de budgeterar för att ställa upp finansiella mål och

planera produktionen, för att förutspå de kommande kassaflödena och för att använda budgeten som en resursallokerande mekanism. Sedan konstaterade de att användningsändamålen var vettiga men fullständigt opålitliga. Vidare berättar Bogsnäs om hur det är att försöka förutspå kassaflödena i följande period. Man börjar med att fråga försäljarna hur mycket pengar de tror företaget kommer att få in, men försäljarna inser att svaret kommer att bli deras mål för att uppnå incitament. Då blir prognostiseringsprocessen egentligen en löneförhandling. Fluktuationer i oljepriser eller förluster i transportkedjan är också exempel på händelser som snabbt gör årsbudgeten irrelevant.

Banham (2011) rapporterar att det i en undersökning som utfördes av Accenture framkom att endast 11 % av 273 företag är fullkomligt nöjda med budgeten som planeringsverktyg (motsvarande tal två år innan var 17 %). Robert Bergstrom, senior manager på Accenture, konstaterar att årsbudgeten i flera företag snabbt blev irrelevant under recessionen p.g.a. volatila aktiemarknader, råvarupriser och växelkurser. Vidare rapporterar han att fler än två tredjedelar av företagen ansåg att deras planeringsnoggrannhet har försämrats till följd av den ekonomiska volatiliteten. Så gick det också för Omega, där ekonomidirektören Kevin Ennis noggrant hade förberett en årsbudget baserad på volymen i de finansiella transaktioner som han förväntade att företaget skulle utföra, bara för att se att siffrorna han kommit fram till inte alls stämde överens med verkligheten efter börskraschen (McGee, 2003).

Banham (2011) sammanfattar att årsbudgeten praktiskt taget är utdaterad så fort bläcket torkat. Neal Vorheimer, ekonomidirektör på Unilever i USA, berättar att de förut årligen använde sex månader till att planera följande års budget och att budgeten var utdaterad genast då den godkändes. Därför avskaffade Unilever årsbudgeten. (Banham, 2011)

Libby och Lindsay (2010) undersökte om årsbudgeten verkligen är för opålitlig för att fungera som en realistisk årsplan. De bad respondenterna att fundera på hur enkelt det är att förutspå förändringar i den externa omgivningen under kommande budgetperiod i det skedet då årsbudgeten skapas. Medianen blev 2,8 i de kanadensiska bolagen och 3,0 i de amerikanska bolagen på en skala från 1 (lätt att förutspå) till 6 (omöjligt att förutspå). Svaren tyder på att respondenterna tycker att det är ganska lätt att förutspå förändringar.

För att undersöka frågan närmare ställde Libby och Lindsay (2010) två påståenden till de amerikanska bolagen och frågade respondenterna till vilken grad de höll med om dessa. Det första påståendet var att det är svårt att skapa noggranna budgetar p.g.a. oförutsägbarheten beträffande faktorer som påverkar affärerna. 54 % av respondenterna höll med åtminstone i någon mån. Av dem var det 24 % som ”höll med” eller ”höll starkt med”. Det andra påståendet var budgeten snabbt blir irrelevant eller föråldrad med tiden. Hela 65 % höll med åtminstone i någon mån; av dem var det 40 % som ”höll med” eller ”höll starkt med”. Dessa resultat tyder enligt forskarna på att påståenden att affärsmiljön är oförutsägbar och att budgeten snabbt mister sin relevans stämmer för ett betydande antal företag, men forskarna varnar också för att generalisera resultaten till majoriteten.

När årsbudgeten fastställts av högsta ledningen blir det en handlingsplan som ska följas. Avvikelser från planen är inte önskvärda. Hope och Fraser (1999) anser därför att årsbudgeten är ett styrmedel som förstärker *befalla och kontrollera*-modellen, d.v.s. den används för att kontrollera företagets aktiviteter. Eftersom omständigheterna till en följd av dagens turbulenta miljö snabbt kan förändras, och eftersom årsbudgeten är föråldrad redan vid periodens början, utgör årsbudgeten ett hinder för flexibilitet och därmed även mot framgång.

Pressen på att skapa resultat har ökat; aktieägarna vill att företaget ska klara sig bra inom sin bransch. Innovation, service, kvalitet, snabbhet och kunskapsdelande är avgörande framgångsfaktorer. Produkt- och strategicykeln har blivit kortare, priser pressas neråt och kunderna är mindre lojala än förr. *Befalla och kontrollera*-modellen fungerar inte längre. Nu måste företagen snabbt kunna reagera på externa förändringar, och för detta ändamål måste även de anställda lägga ner i hierarkin (och därmed närmare kunderna) ha tillstånd att fatta beslut på egen hand. Fraser och Hope (2003a) förespråkar därför en kraftig decentralisering av företag.

Bunce (2003) påpekar att den traditionella årsbudgeteringsprocessen trots sina uppenbara brister är koherent, d.v.s. logisk och sammanhängande. Alla dess principer understöder central kontroll, och därför kan inte årsbudgetering fungera tillsammans med övriga styrningsmodeller såsom värdebaserad styrning eller det balanserade styrkortet, som i sin tur kräver en högre grad av självständighet lägga ner i hierarkin.

Bunce (2003) anser alltså att årsbudgeten är det största hindret för ett företag att bli kostnadseffektivt och adaptivt. Han påstår att företagsledare ofta säger att de anställa har all auktoritet, men i praktiken använder sig högsta ledningen av långt utvecklade affärssystem för att gräva fram de minsta detaljerna. Han exemplifierar med att chefer vill veta varför försäljare har överskridit budgeten för telefoneringskostnader eller underskridit budgeten för representationsutgifter. Vidare hävdar han (och även Hope och Fraser, 2003a) att samma företag som påstår sig vara kundorienterade och snabba att reagera på förändringar i marknaden är bundna av årsbudgeten som tar makten från dem i organisationen som är närmast kunden, motverkar informationsdelning mellan enheterna och fördröjer reaktioner på marknadsförändringarna tills det är för sent.

Budgeteringsprocessen utgår ifrån att ledare kan förutspå och kontrollera framtiden (Player, 2003). Fraser (2001) antyder att den turbulenta affärsomgivningen gör det omöjligt att förutse uppdykandet av nya konkurrenter på marknaden, och vilken typ av affärskoncept de har, vilket inte går ihop med den traditionella årsbudgeten. De menar att ledare måste kunna reagera snabbt, och för att kunna reagera snabbt måste företagets strategi bli en anpassande process. Ledare måste vara ansvariga för strategin och de måste få övervaka den kontinuerligt istället för en gång om året; och om behov av nya initiativ uppstår, måste ledare ha möjlighet att frigöra resurser för dessa. Fraser (2001) framför som exempel att ledare ska ha auktoriteten att anställa kunnig personal då de finns tillgängliga istället för då budgeten ger utrymme för nyrekrytering, att reagera på hot och möjligheter på marknaden då de uppstår istället för att följa det som förutspått i en utdaterad plan och de ska ha tillstånd att skaffa och använda resurser där och då det behövs och inte så som den högsta ledningen i förväg har bestämt.

Hope och Fraser (1997) påpekar att företagets värde i dagens läge skapas av intellektuellt kapital såsom varumärken, kompetent personal och lojala kunder. De anser alltså att finansiellt kapital inte längre har en lika betydande roll som förr. Som exempel visar de på Coca-Cola, vars dåvarande marknadsvärde till 96 % bestod av intellektuellt kapital, för att understryka att påståendet också stämmer in på tillverkande företag.

Det är följaktligen viktigt för företag att anställa kunniga personer. Fraser (2001) rapporterar att man i en undersökning som utfördes av McKinsey år 1998 kom fram att stora företag har svårigheter att locka till sig och behålla kunniga anställda. De tre främsta orsakerna för en chef att välja en firma framför en annan var ”värderingar och

kultur” med 58 %, ”frihet och autonomi” med 56 % och ”spännande utmaning” med 51 %. Med stöd av denna undersökning betonar Fraser (2001) att företag måste kunna erbjuda en utmanande arbetsmiljö med tillräcklig frihet att uppnå mål för att kunna locka till sig de rätta personerna. Han menar att budgeteringen, med all tillhörande byråkrati och fastställda regler och procedurer förhindrar en sådan miljö och kväver all innovation.

McGee (2003) ger ett exempel på när flexibilitet har behövts för innovationer. Hon lyfter fram att Bill Kling, grundaren av företaget Swiss-American, ett år upptäckte att kostnaderna för att testa nya produkter i april hade höjts till 22 000 dollar jämfört med det vanliga ca 6 000 dollar per månad. Orsaken var att Swiss-American hade utvecklat flera nya produkter samtidigt med avsikt att lansera dem på marknaden så snabbt som möjligt. Kling anser att om företaget drivits med hjälp av en traditionell årsbudget, hade testandet antagligen spridits ut över flera månader, för att budgeten på 6 000 dollar per månad inte skulle ha överskridits. Detta hade gjort att lanserandet av de nya produkterna hade skjutits upp, vilket han tycker är oacceptabelt. Han medger att det hade varit trevligare om kostnaderna hade hållits i styr, men det ska inte ske på bekostnad av innovation.

Swiss-American brukade packa sina produkter i lådor som fylldes med packchips för att skydda produkterna under transporten. Personalen på förpackningsavdelningen insåg att packchipsen var både dyrare att köpa och besvärligare att använda än skruttat papper. Genom att byta fyllnadsmaterialet sänktes förpackningskostnaderna med 20 % och produktiviteten ökade med 10 %. Ede Payne, verkställande direktör på Swiss-American, utgår ifrån att denna förändring inte skulle ha införts om de hade haft en budget för förpackningskostnaderna, eftersom de anställda då hade känt att de måste leva upp till budgeten och antagit att ledningen nog vet vad som är bäst, istället för att utmana budgeten. Nu kände personalen att de hade makten och rätten att ta initiativ till en förändring. (McGee, 2003)

Libby och Lindsay (2010) bad i sin undersökning de kanadensiska respondenterna att svara på till vilken grad de litar på att årsbudgeten kan användas för att anpassa sig till förändringar på affärsmarknaden. Forskarna utgår från att om årsbudgeten inte lämpar sig för detta ändamål så kommer respondenterna inte att visa tillit till den. Det kom fram att respondenterna i genomsnitt visade medelmåttig tillit till årsbudgeten. 81 % av

respondenterna litade på budgetens anpassningsförmåga i alla fall i någon mån, och bland dessa frågade forskarna till vilken grad de uppfattade att årsbudgeten var effektiv för att uppnå anpassning till förändringar i marknaden. På en skala från -3 (mycket ineffektiv) till +3 (mycket effektiv) landade medianen på +1. Libby och Lindsay (2010) konstaterar att trots att majoriteten av respondenterna använder sig av årsbudgeten som hjälp att anpassa sig till marknadsförändringar, anser de ändå att budgeterna är föga effektiva för detta ändamål, eventuellt eftersom budgeten snabbt blir föråldrad i många företag.

För att snabbare kunna reagera på förändringar på marknaden använder sig företag ofta av andra verktyg för att komplettera årsbudgeten eller så reviderar de årsbudgeten. Libby och Lindsay (2010) kom i sin undersökning fram till att 58 % av de kanadensiska respondenterna kan använda sig av resurser utanför årsbudgeten för att reagera på oväntade möjligheter att uppnå strategiska initiativ. Dessutom tillät budgeteringsprocessen någon form av revidering under årets lopp i 56 % av de kanadensiska bolagen och i 49 % av de amerikanska bolagen. I Kanada var det vanligast att revideringen utfördes i samband med följande budgetgenomgång (i slutet av månaden eller kvartalet) medan revideringen i amerikanska bolag oftare utförs då behovet uppstår. Ungefär 20 % av alla företag använde sig av rullande budgetar.

Företag implementerar också andra strategiska modeller (såsom t.ex. det balanserade styrkortet) för att skifta från ett budgeteringsorienterat företag till ett mera strategiskt orienterat företag. Dessa förbättringar fokuserar på att minska kostnaderna och öka budgeteringens relevans. Men det balanserade styrkortets potential kan inte utnyttjas för medellång strategiutformning så länge som årsbudgeten, som fokuserar på slutresultat på kort sikt, dominerar företagets styrning. (Player, 2003)

Merchant (1985, i Hansen, Otley och Van der Stede, 2003) förklarar att årsbudgetens ensidiga fokus på årliga finansiella mål inte fungerar ihop med operativ och strategisk beslutsfattning som sträcker sig längre än en budgeteringscykel och betonar icke-finansiella mål. Detta stöder Hopes och Frasers (2003b) påstående att årsbudgeten sällan är sammanlänkad med strategin. Studien som utfördes av Cranfield's Centre for Business Performance understöder också påståendet (se Neely m.fl, 2003). Också en studie som utfördes av Hacket Benchmarking & Research år 1998 påvisar att 66 % av ekonomidirektörerna som deltog i undersökningen konstaterade att deras budget

påverkades mera av politik än av strategi, att 90 % av ekonomidirektörerna var missnöjda med budgeteringsprocessen och att 60 % medgav att deras budget inte var sammanlänkad med strategin (Parmenter, 2003).

För att undersöka om budgeten verkligen inte skapas utgående från företagets strategi gjorde Libby och Lindsay (2010) en undersökning i tre steg. Först fick respondenterna svara till vilken grad de höll med om påståendet att budgeteringsprocessen uttryckligen används för att nå strategiska målsättningar. Endast 11 % av de kanadensiska respondenterna höll inte med, medan 48 % klart höll med. Resten tyckte något mittemellan. Siffrorna var liknande i det amerikanska samplet. I det andra steget fick respondenterna svara i vilken mån de höll med om tre påståenden berörande i vilken grad årsbudgeten är länkade till implementeringen av strategin i deras affärsenheter. Påståenden var följande: ”att skapa årsbudgeten får oss att diskutera strategin”, ”den respons som vi får under budgeteringsprocessen får oss ibland att ändra på vår strategi eller våra taktiker” och ”ledare förväntas att inom budgeteringsprocessen identifiera taktiska initiativ för att minska gapet mellan vår nuvarande prestationsförmåga och vår önskade prestanda”. Studien visar att 67 % av de kanadensiska respondenterna håller med åtminstone i viss grad, vilket tyder på att den största delen av företagen helt konkret sammanlänkar årsbudgeten med strategin. Resultaten i det amerikanska samplet var motsvarande.

Det sista steget i Libbys och Lindsays (2010) studie var att undersöka vikten av årsbudgeten som verktyg att implementera företagets strategi i förhållande till andra medel. I båda samplen visade sig att företagen mest litade på årsbudgeten. 64 % av de kanadensiska respondenterna tyckte att årsbudgeten är ett tämligen effektivt (46,3 %) eller effektivt (17,7 %) verktyg för implementering av strategin. Författarna drar slutsatsen att argumentet för att årsbudgeten inte är sammanlänkad med företagets strategi är ogrundat för majoriteten av företagen i deras studie.

Ekholm och Wallin (2011) har undersökt ifall den traditionella årsbudgeten fungerar dåligt som styrmedel och ifall flexibla budgetar fungerar bättre. De undersökte också förhållandet mellan en instabil affärsmiljö och budgetering. Materialet samlades in genom en enkätundersökning, i vilken både verkställande direktörer och ekonomidirektörer i svenska bolag fick delta. Studien påvisade att det fanns ett negativt samband mellan en miljö som präglas av oförutsägbarhet och den upplevda nyttan av

den traditionella årsbudgeten, vilket betyder att årsbudgeten upplevs ge mindre nytta då osäkerheten i omgivningen ökar. Detta hade forskarna förväntat sig. Däremot hade de antagit att sambandet skulle vara positivt mellan en turbulent omgivning och flexibla budgetar, men detta var inte fallet. Därför anser de att resultaten inte understöder påståendet att årsbudgeten borde ersättas av flexibla budgetar. Däremot fann de en positiv korrelation mellan den upplevda nyttan av årsbudgeten och flexibla budgetar, vilket betyder att respondenterna anser att dessa budgetar kompletterar varandra.

Studien som Ekholm och Wallin (2011) utförde påvisar också att sambandet mellan en accentuerad strategi och den traditionella årsbudgeten är positiv, liksom även sambandet mellan strategin och flexibla budgetar. Detta innebär att en medveten strategi kräver både förpliktelse att uppnå budgeterade målsättningar och flexibilitet att reagera på kommande möjligheter. Forskarna konkluderar att de olika typerna av budgetar inte utesluter varandra utan fungerar bra tillsammans, och att starkt strategiorienterade företag förlitar sig på båda typerna av budgetar, med betoning på den traditionella årsbudgeten. De kommer alltså fram till liknande slutsatser som Libby och Lindsay (2010), d.v.s. att påståendet att budgetar inte är sammanlänkade med strategin kan förkastas.

I sin studie av finska bolag har Ekholm och Wallin (2000) undersökt respondenternas attityder gentemot budgetering. Också i finska bolag anses det att årsbudgeten måste kompletteras med andra instrument, såsom rullande prognoser eller det balanserade styrkortet för att förminska effekten av den turbulenta marknaden. Forskarna undersökte till vilken grad respondenterna höll med om kritiken som riktats mot årsbudgeten. Ledare i radikala företag (de som gjort sig av med budgeten eller ämnar göra det) tyckte att de fem mest avgörande punkterna var att budgeteringsprocessen upptar för mycket tid, att budgetering leder till ett inkrementellt tänkesätt och tänkande i avseende på medelstillsdelning, att budgeten är för rigid och att den inte kan signalera förändringar i omgivningen. Ledarna i de konservativa bolagen var av samma åsikt vad gäller inkrementellt tänkesätt, rigiditet och oförmåga att signalera förändringar i omgivningar, men annars upplevde de att osäkra prognoser och bundenheten till kalenderåret hör till de fem mest betydande nackdelarna.

De radikala företagen höll starkare med om kritiken mot årsbudgeten, men även en stor del av ledarna på företag som inte planerade att frångå årsbudgeten kritiserade den

starkt. Majoriteten av respondenterna ansåg att det inte är aktuellt att frånga budgeten, men de flesta höll alltså ändå med om kritiken. Ekholm och Wallin (2010) tolkar detta som att den traditionella årsbudgeten behövs för att upprätthålla intern effektivitet, men den kan inte hjälpa företaget uppnå extern effektivitet. Därför sammanfattar författarna att den traditionella årsbudgeten, kompletterad med andra instrument, ännu har en viktig roll i företagen. Dessa resultat är motstridiga med Bunces (2003) påstående att andra styrningsmodeller inte kan utnyttjas fullständigt så länge som årsbudgeten är det dominerande styrmedlet.

Ekholm och Wallin (2010) intervjuade ekonomidirektören på ett multinationellt bolag efter att enkätundersökning var gjord. De frågade om han anser att en turbulentare omgivning gör att företag förlitar sig mera på årsbudgeten som kontrollmekanism, och svaret var ”nej”. Han tyckte att tiden för den fördelen med budgeteringsprocessen är förbi, liksom även budgeteringens syfte att motivera de anställda. Han anser också att årsbudgeten inte längre fungerar som ett styrmedel, utan dess syfte är främst att kommunicera information åt aktieägare och andra intresserade externa parter. Dessutom tycker ekonomidirektören att årsbudgeten uppstår naturligt som en biprodukt av den kontinuerliga planeringsprocessen, och att den med modern teknik går relativt snabbt och enkelt att framställa. Han anser också att det är bra att jämföra förverkligade siffror med budgeten, men att rullande prognoser fungerar bättre för att kunna reagera på förändringar i omgivningen. Ekholm och Wallin (2010) konkluderar att ekonomidirektörens åsikter inte kan generaliseras, men att hans synsätt eventuellt indikerar åt vilket håll den traditionella årsbudgeteringsprocessens funktion håller på att utvecklas.

Sammanfattningsvis kan det konstateras att en hel del av den presenterade kritiken har kunnat bekräftas, d.v.s. att årsbudgeten anses för rigid, att den inte kan reagera på förändringar i omgivningen och att den snabbt blir utdaterad i en turbulent affärsomgivning. Det förblir oklart ifall den är sammanlänkad med strategin eller inte, resultaten från de olika undersökningarna är motstridiga. Däremot kan det konstateras att årsbudgeten kompletterad av andra metoder verkar fungera ypperligt vad implementering av strategin beträffar.

3.2.3 Problem med utvärdering

Eftersom årsbudgeten till följd av en turbulent marknad inte är pålitlig, är den budgetfunktion som har de mest uppenbara bristerna dess prestationsutvärderingsfunktion. Om en chef av eget intresse vill utvärdera sin egen prestation, torde inga större problem uppstå. Däremot uppstår det problem då utvärderingen leder till konsekvenser som belöningar och bestraffningar. Hope och Fraser (2003c) rapporterar att en undersökning som utförts av BBRT under de fem föregående åren visar att ett belöningsystem som utgår från årsbudgeten är en av de största orsakerna till dysfunktionellt beteende i organisationer. De kallar årsbudgeten i detta fall för ett fast prestationskontrakt (eng. *fixed performance contract*).

Hope och Fraser (2003c) säger att synpunkten på incitament är tudelad inom företagsvärlden. En del är övertygade om att olika former av incitament förbättrar den individuella prestationsförmågan, medan andra menar att sådana ”mutor” är onödiga i välorganiserade företag, eftersom de bara sporrar anställda att utföra sysslor de annars inte skulle göra.

Enligt Hope och Fraser (2003c) har den teoretiska bakgrunden för individuella incitament sin grund i experiment som utförts på hundar, råttor och duvor. Får en råtta tillräckligt med övning kan den lära sig att ringa i en klocka varje gång den vill ha mat. Denna teori har sedan tillämpats också på människor, som har ansetts vara bara ”repertoarer av beteendemönster”. Men det finns föga bevis på att individuella incitament verkligen leder till förbättrad prestation. Tvärtom har undersökningar visat att kopplingen mellan incitament och prestation är relativt svag. Jensen och Murphy (1990), refererad i Hope och Fraser 2003c, s. 106, visade att det inte finns något samband mellan hur mycket den verkställande direktören får i lön och hur bra företaget fungerade för aktieägarna, och en undersökning med ett sampel på 771 amerikanska företag gjord av Towers Perrin (Rosenburg, 2001) visade att endast en tredjedel kunde se ett samband mellan incitament och finansiella resultat.

Däremot kan stora belöningar som är kopplade till fasta målsättningar leda till en organisationskultur som grundar sig på rädsla. Player (2003) menar att det blir problematiskt om ledare känner att de är tvungna att uppnå målsättningarna på vilket sätt som helst, eftersom de negativa effekterna då blir större än de positiva. Han

förtydligar att ledare kan börja manipulera resultaten och nämner Gillette, Coca-Cola och Citicorp som exempel, eller i värsta fall kan ledare börja syssla med bedrägerier, vilket varit fallet i bl.a. Enron och WorldCom. Det blir så viktigt att uppnå de fastställda målen att de anställda inte mera vågar vara kreativa med nya lösningar på problem. (Hope och Fraser, 2003, s. 105). Istället blir de anställda kreativa med lösningar för att uppnå det budgeterade med bl.a. resultatmanipuleringar och andra metoder som kan skada organisationen.

En av dem som riktat mycket kritik mot användningen av årsbudgeten för att fastställa finansiella incitament för ledarna är Michael C. Jensen (2011). Han anser att det finns två oundvikliga följder till att sammanlänka bonusar med uppnåendet av specifika (finansiella) mål; nämligen att chefer först försöker förhandla mål som är så enkla som möjligt att uppnå, och sedan gör vad som helst för att lyckas uppnå målen, även om det missgynnar företaget. Han förklarar att den vanligaste kompensationsmodellen fungerar så, att chefen belönas med en klumpsumma då företagets prestanda uppnår 80 % av det som budgeterats. Bonusens storlek ökar sedan lineärt i takt med att företagets prestanda ökar, tills nivån ligger på 120 % av det som budgeterats. Bonusarnas storlek ökar inte mera efter att denna nivå har uppnåtts. Denna modell ger upphov till resultatmanipuleringar främst då chefen inte verkar uppnå det lägsta målet och hotas bli utan bonus och då slutresultaten ser ut att bli bättre än 120 % av det budgeterade, men även annars.

Jensen (2011) förtydligar att ifall chefernas bonus är kopplad till företagets intäkter, finns det en risk att chefer försöker förbättra årets resultat på bekostnad av följande års resultat. Detta kan uppnås genom t.ex. att skjuta upp kostnader för bl.a. inköp och rekrytering till framtiden eller genom att boka framtida intäkter i förtid genom att bl.a. boka sålda varor som intäkter i förväg eller genom att erbjuda rabatt åt kunderna. Att gå till väga på detta sätt är motiverat i de fall där chefen vet att han eller hon är berättigad till minimibonusen. I de fall då chefen inte kommer att uppnå det lägsta målet är det vettigast för chefen att flytta framåt på intäkter till följande period, och tidigare lägga kostnader till pågående period. På så sätt ökar chefen sina chanser att uppnå bonus nästa år, förutsatt att han eller hon inte får sparken. Att manipulera årets resultat att bli så dåligt som möjligt kallas *big bath accounting*. Ifall den pågående perioden har varit exceptionellt bra och resultatet kommer att överskrida 120 % av det budgeterade, har chefen inget incitament att manipulera resultatet med tanke på årets bonus. Däremot

finns det orsak att flytta de ”överflödiga” intäkterna till följande period; dels för att chefen då ökar sina chanser att uppnå bonus även nästa år och dels för att inte målsättningarna ska höjas alltför mycket i nästa period. (Jensen, 2011)

Jensen (2011) anger några exempel på resultatmanipuleringar i praktiken. För att uppnå kvartalets intäktsmålsättning transporterade chefer på ett internationellt tillverkande företag halvfärdiga produkter från fabriken i England till ett lager i Nederländerna (nära kunderna), där produkterna sedan färdigställas. På detta vis kunde cheferna realisera affären tidigare och därmed uppnå målen för kvartalet och förtjäna bonusar. Men detta medförde också onödiga kostnader för företaget, som t.ex. hyra för lagerutrymmet och extra kostnader för arbetskraft. Ett annat exempel är ett stort företag inom dryckesindustrin, där en högt uppsatt ledare inom försäljningsavdelningen kraftigt undervärderade behovet av drycker under en kommande viktig säsong. Han ville fastställa ett lågt mål som han enkelt skulle kunna uppnå. Problemet var att företaget planerade sin tillverkning enligt hans uppskattning, vilket ledde till att varorna inte räckte till för att täcka efterfrågan. Till övriga exempel hör att leverera en massa gods till köpare trots vetskapen om att en stor del kommer att returneras och att meddela kunder om prisökningar från och med följande period för att kunderna skulle beställa så mycket som möjligt under pågående period till gammalt pris.

Enligt Jensen (2011) skadar små resultatmanipuleringar som t.ex. att lite skjuta upp på kostnader inte företaget nämnvärt, men han anser att manipuleringen sällan stannar på en så obetydlig nivå. Om det inom ett företag blir vanligt med resultatmanipuleringar och ledare därmed tvingas fatta beslut enligt manipulerad information kan slutresultatet bli kaotiskt. Dessutom riskerar organisationskulturen slutligen bli sådan som bygger på cynism, misstänksamhet och misstro. Om ledare börjar känna att det är okej att ljuga och dölja information för personlig nytta (eller för att få behålla sitt arbete) kan beteendet leda till att företagsrepresentanter också börjar presentera manipulerad information om företaget till övriga parter, som t.ex. till kunder och till aktieägare. Jensen (2011) menar att detta dysfunktionella beteende kan påverka hela samhället, t.ex. om alla företag under ett dåligt år manipulerar sitt resultat så att det blir sämre än det borde vara, kan detta ge en signal åt investerare att det ekonomiska läget är sämre än förväntat och i värsta fall orsaka panik och så försvåra en recession.

Libby och Lindsay (2010) har undersökt kritiken mot användningen av årsbudgeten för utvärdering och belöning närmare. De bad respondenterna svara på hur starkt uppnåendet av målsättningarna som är fastslagna i årsbudgeten betonades i företagets utvärderingsprocess. Av de kanadensiska respondenterna svarade 51 % att betoningen på årsbudgetens siffror är betydande, och av de amerikanska respondenterna var 71 % av samma åsikt. Av dessa respondenter var det bara 12 % av kanadensarna och 17 % av amerikanerna som svarade att de förverkligade siffrorna strikt jämfördes med siffrorna som fastställts i årsbudgeten innan periodens början, d.v.s. att budgetens siffror inte aktualiseras under perioden till en följd av t.ex. förändringar på marknaden. Forskarna anser därför att användningen av årsbudgeten som ett fast prestationskontrakt sker betydligt mera sällan än vad Hope och Fraser insinuerar. De kommer också fram till att endast ungefär 5 % av de kanadensiska företagen och 9 % av de amerikanska företagen använder årsbudgeten som ett fast prestationskontrakt (se Libby och Lindsay, 2010, s. 65).

Att årsbudgeten ger upphov till resultatmanipuleringar är ett centralt argument för flera budgetkritiker. Libby och Lindsay (2010) undersökte förekomsten av resultatmanipuleringar hos respondenterna under de senaste två åren. De valde följande resultatmanipuleringsmetoder:

1. Att spendera budgeterade medel i slutet av året för att inte förlora dem.
2. Att skjuta upp nödvändiga kostnader till följande period
3. Att accelerera försäljningen i slutet av året för att uppnå målen
4. Att försämra resultatet kraftigt under ett dåligt år
5. Att förhandla mål som är enklare att uppnå

Respondenterna fick svara på hur ofta dessa manipuleringar förekommit i deras enhet under de två senaste åren: aldrig, ibland eller ofta.

Det framkom att den första metoden, att slösa pengar i slutet av året, hade observerats av nästan hälften av de kanadensiska respondenterna (34 % ibland, 8 % ofta). Metoden hade använts ibland hos 57 % och ofta hos 23 % av de amerikanska företagen. Den andra metoden (att skjuta framåt på kostnader) förekom ibland hos 60 % och ofta hos 20 % av de kanadensiska företagen. Motsvarande siffror för de amerikanska företagen var 52 % respektive 39 %. Den tredje metoden, att accelerera försäljningen i slutet av perioden, observerades ibland hos 36 % och ofta hos 8 % av de kanadensiska företagen.

I USA var även denna metod betydligt oftare använd; 41 % av respondenterna hade observerat detta ibland och 20 % ofta. Den fjärde metoden, att konstgjort försämra resultatet under ett dåligt år, hade observerats ibland av 44 % och ofta av 3 % av de kanadensiska respondenterna. Motsvarande siffror var 56 % respektive 14 % inom de amerikanska företagen. Att förhandla fram målsättningar som är enkla att uppnå var den vanligaste metoden för resultatmanipulering; av kanadensarna hade 62 % observerat detta beteende ibland och 15 % ofta, medan motsvarande siffror för de amerikanska bolagen var 60 % respektive 26 %. (Libby och Lindsay, 2010)

Resultaten tyder på att resultatmanipuleringar förekommer betydligt oftare inom amerikanska bolag, där alla metoder hade observerats av klart över hälften av respondenterna. Men resultatmanipuleringarna var vanliga också i Kanada. Libby och Lindsay (2010) konstaterar att resultatmanipuleringar enligt deras undersökningar är vanliga, helt i enlighet med vad budgetkritiska forskare påstår. Därmed bekräftas kritiken att årsbudgeten ger upphov till resultatmanipuleringar. Forskarna kom också fram till att en ökning i mängden resultatmanipuleringar uppfattas påverka affärsenheternas prestanda negativt, vilket är det centrala argumentet för att slopa årsbudgeten.

3.3 Tidigare forskning

Nytan av årsbudgeten har diskuterats flitigt bland forskare. En stor fråga är också om problemen med årsbudgeten beror på hur budgeten används eller om årsbudgeten är bristfällig till sin natur.

Eftersom årsbudgeten så starkt har kritiserats, diskuterar Ekholm och Wallin (2000) årsbudgetens roll ur ett teoretiskt perspektiv, med förutsättningen att målet för ett styrsystem (som budgeten) är att skapa värde för aktieägare. De kommer fram till att den traditionella årsbudgeten behövs för att upprätthålla intern effektivitet, vilket i det långa loppet bara leder till att hålla företagets värde i jämvikt. Men årsbudgeten hjälper inte till att skapa värde på basen av överlägsen extern effektivitet. Enligt forskarna har utvecklingen av marknaden lett till att en överlägsen intern effektivitet inte längre

systematiskt leder till mervärde och att årsbudgeten följaktligen har förlorat sin aktiva strategiska roll. (Se Ekholm och Wallin, 2000, s. 521–523 för hela diskussionen)

Libby och Lindsay (2007) har undersökt chefers attityder gentemot budgetering. De påpekar att företag som strikt håller sig till traditionell budgetering också kan lyckas, som t.ex. Johnson & Johnson som konstant blir valda till ett av de bäst ledda företagen i Fortunes årliga undersökning. Libby och Lindsay (2010) frågade respondenterna i sin undersökning om de använder årsbudgeten för kontrolleringsändamål och om de i så fall planerar att sluta med detta i framtiden. 79 % av respondenterna svarade att de använder sig av årsbudgeten för kontroll. Endast 1 % av dessa planerar att helt upphöra med det och 5 % av respondenterna var osäkra, medan 94 % tänker fortsätta använda årsbudgeten för att kontrollera företaget. Däremot planerade 46 % av de kanadensiska respondenterna att ändra på sin budgeteringsprocess för att förbättra den. En klar majoritet av respondenterna höll starkt med om påståendet att problemen i budgeteringsprocessen beror på hur budgetarna används och budgetar kan vara mycket användbara om de används på rätt sätt.

Libby och Lindsay (2010) undersökte också om budgeteringssystemen anses vara värdeskapande. Respondenterna fick betygsätta budgeteringssystemens upplevda värdeskapande med ett vitsord mellan 0 (katastrof) och 100 (utmärkt), där poäng under 50 indikerade negativt värde. Medianen blev 70 av 100, vilket tyder på att respondenterna ansåg att budgeten medför ett gott värde. Av respondenterna gav 66 % budgeteringssystemen vitsordet 70 eller högre. Av de övriga ansåg 25 % att budgeteringen var mera till nytta än till skada, och endast 8 % menade att budgeteringen ger inget eller negativt värde. Då budgeteringen är djupt inrotad i organisationskulturer, är det svårt för många chefer att slopa budgetarna. I sin undersökning kom Libby och Lindsay (2010) fram till att 50 % av cheferna höll med om att budgeter är oundgängliga och att de inte skulle klara sig utan dem, vilket indikerar att den traditionella budgeteringspraxisen nog kommer att fortsätta existera en tid framöver.

Hansen m.fl. (2003) framhåller att kritiken mot årsbudgeteringen har lett till att företagsledare har börjat hantera problemet på två olika sätt: genom att antingen förbättra budgeteringsprocessen eller genom att slopa den helt och övergå till budgetlöst företagande. Författarna förtydligar att de som väljer att förbättra årsbudgeten riktar sig in på att förbättra dess funktion som planeringsverktyg och fokuserar på den operativa

planeringen, medan de som väljer att slopa budgeten främst vill bli av med budgetens roll som bas för utvärdering. Ett exempel på att förbättra budgeten är att övergå till aktivitetsbaserad budgetering. Cokins och Dybvig (2018) föreslår övergång till en operativ budget, som också har sin grund i företagets aktiviteter och som bl.a. snabbt kan uppdateras när omständigheterna förändras och som, enligt författarna, eliminerar oönskade spel med siffrorna. Hansen m.fl. (2003) hävdar också att årsbudgeten kan kompletteras med andra verktyg för en rättvisare utvärdering, t.ex. med att lägga upp långsiktiga mål eller genom att också använda sig av icke-finansiella mått.

Ekholm och Wallin (2000) undersökte huruvida finska bolag ännu använder sig av årsbudgetar eller inte, om de funderat på att övergå till andra metoder eller redan tillämpar andra metoder vid sidan om årsbudgeten. De kom fram till att de tre populäraste alternativen var följande: 1. det traditionella budgeteringssystemet, 2. hybridsystem med budgetering såväl som rullande prognoser eller andra nya metoder vid sidan om och 3. prognostisering, med eller utan övriga instrument som t.ex. det balanserade styrkortet. Av de bolag som svarade på enkäten använder sig 25 % av det traditionella budgeteringssystemet och tänker fortsätta med det, medan 60,7 % använder sig av budgetar men är redo att fortlöpande ändra på budgeten och att vid behov inkludera nya instrument. Av alla bolag meddelar 14,3 % att de slopat årsbudgeten helt. Det är värt att notera att av de som uppgav sig hålla sig till årsbudgetar var det flera som ändå höll med om den kritik som riktats mot årsbudgetar. Årsbudgetar anses ändå fortsättningsvis vara viktiga för att kommunicera information till aktieägare och andra intressenter, och för att bibehålla intern effektivitet.

Ekholm och Wallin (2011) undersökte också hur strategin och osäkerhet i omgivningen påverkar den upplevda nyttan av fasta och rörliga budgetar. Det visade sig att ju svårare det är att förutspå förändringar på marknaden, desto mindre nytta anser sig respondenterna ha av årsbudgeten. Däremot upplevdes också rörliga budgetar fungera sämre då företagets miljö präglas av osäkerhet. Forskarna tolkar detta så, att respondenterna anser att fasta och rörliga budgetar kompletterar varandra istället för att fungera som motståndare till varandra. Forskarna kom fram till liknande slutsatser vad strategins påverkan på den upplevda nyttan av budgetarna beträffar: för att nå strategiska mål effektivt behövs både engagemang till budgeterade mål och flexibilitet att reagera på oförväntade möjligheter.

Henttu-Aho och Järvinen (2013) utgår från att årsbudgeten är en institution i sig, som involverar tre olika funktioner: planering, kontroll och utvärdering. De har undersökt hur och i vilken mån fem finska industribolag (tre i pappersbranschen, två i metallbranschen) som påstår sig ha slopat årsbudgeten ännu använder sig av årsbudgetar. Forskarna är främst intresserade av processen att avsluta en institution (årsbudgeten) och övergå till en ny (ingen årsbudget, BB). De konstaterar att processen sker långsamt, då budgetens olika funktioner så småningom ersätts av andra instrument. De insåg också att bara tre av bolagen i egentlig bemärkelse hade övergått till BB, medan två av bolagen ännu tillämpade årsbudgeten i en förenklad form. Forskarna definierar slopandet av årsbudgeten så, att planeringsprocessen är bortkopplad från finansiella målsättningar och utvärdering enligt dessa. Om prestationsutvärderingen ännu gick ut på att se hur väl målsättningarna i årsplanen uppnåts, ansågs bolaget inte ha övergått till BB på riktigt.

Drag av årsbudgeten gick ändå att finna hos alla bolag (Henttu-Aho och Järvinen, 2013). Bolag A, som hade slopat årsbudgeten och börjat med rullande prognoser och vars system för utvärdering och belöning inte var ihopkopplad med budgeterade målsättningar, använde fortsättningsvis en årsbudget för de fasta kostnaderna inom såväl tillverkningen som inom stödfunktionerna i syfte att kontrollera och minimera kostnaderna. Även vissa belöningssystem var sammankopplade till de budgeterade fasta kostnaderna. Belöningssystemet kopplades inte till försäljningsprognosen (budgeten), för att prognoserna skulle vara så realistiska som möjligt. I en intervju utförd av Østergren och Stensaker (2011, s. 163) nämns också problemet i fråga. Det intervjuade företaget hade också slopat årsbudgeten; delvis på grund av att utvärderingen var kopplad till de budgeterade målsättningarna, vilket ledde till orealistiska planer. Företaget koncentrerar sig nu på att åtgärda glappet mellan målsättningarna och planerna, istället för att dölja glappet med orealistiska planer som förut. Bolag A i undersökningen av Henttu-Aho och Järvinen (2013) visade också drag av årsbudgeten då den första prognosen om året ”frystes” för att användas som grund för avvikelseanalyser längs året. Bolag B använde också årsbudgeten i form av en årlig plan för de fasta kostnaderna och genom att årets första prognos frystes. Bolag D använde årsbudgeten endast för de fasta kostnaderna, och använde sig av rullande prognoser för planering och av värdebaserade styrsystem för målsättning och kontroll. Bolag C hade slutat använda ordet ”budget” och ersatt det med ”årlig plan” och kompletterade den

med rullande prognoser. Men i övrigt användes årsbudgeten i praktiken som förut. Samma gällde för bolag E.

För att kunna förstå varför vissa företag är nöjdare med årsbudgeten än andra, utförde Sponem och Lambert (2016) en undersökning genom att först intervjua företagsledare från olika bolag och sedan göra en klusteranalys av budgetens olika drag för att särskilja mellan fem olika typer av budgetanvändning: tumstocksbudget, tvingande budget, interaktiv budget, lös budget och indikativ budget. De kom fram till att nöjdheten berodde på hur budgeten används i företaget. De olika klustren (budgetarna) beskrivs såhär:

- *Tumstocksbudget*: Chefer är starkt involverade i budgeteringsprocessen, där också handlingsplanerna tas i beaktande. Budgeten formas inte uppifrån ner, utan operativa chefer deltar aktivt i budgeteringen, eftersom högsta ledningen på så sätt förväntar sig få så noggranna prognoser som möjligt. Eftersom målsättningarna diskuteras noggrant på förhand, behöver budgeten inte revideras så ofta och rullande prognoser används mer sällan än i andra kluster. Avvikelse granskas noggrant, och budgeten används för att utvärdera chefer. Däremot är belöningssystemet inte ihopkopplat med budgeten. Budgeten används för att definiera ansvarsområden och för att kommunicera mellan olika nivåer och avdelningar mera än i andra kluster. Tumstocksbudgeten är ett centralt styrverktyg som både finansiella och operativa chefer är rätt så nöjda med; respondenterna tyckte inte att budgeten var för rigid. Däremot ansågs budgeten vara en årlig ritual som i viss mån ger upphov till opportunistiskt beteende.
- *Tvingande budget*: Budgeten används för att utvärdera chefer oftare än i andra kluster, och budgeten är också starkt sammankopplad till belöningssystemet. Handlingsplaner tas inte i beaktande under budgetförhandlingarna, budgeten är inte detaljerad och den blir inte reviderad under året. Däremot görs nya prognoser oftare under året. Budgeten dikteras uppifrån organisationen. Denna typ av budget kritiserar starkt. Den ses som en ritual, den ger upphov till opportunistiskt beteende och den försämrar samarbetet. Budgeten är inte sammankopplad till strategin, och den är för rigid för att företaget skulle kunna reagera på förändringar i omgivningen.

- *Interaktiv budget:* I detta kluster används budgeten mycket mera än i andra kluster. Operativa chefer deltar aktivt i att bygga upp budgeten och handlingsplanerna diskuteras utförligt i processen. Budgeten är mycket detaljerad och nya prognoser görs flitigt under året. Den används som grund för att diskutera pågående förändringar, och variansanalyserna är mera omfattande än i andra kluster. Budgeten används också för utvärdering och belöning. Denna budget genomsyrar företaget och den används i flera syften: för styrning, för att förankra strategin i verksamheten, för resursallokering och för att auktorisera spendering av pengar och den används t.o.m. i diskussioner med aktieägare. Dessutom används den för att kommunicera mellan olika nivåer i hierarkin. Den interaktiva budgeten kritiseras minst. Den ses inte som en årlig ritual, och den anses inte vara ett tvång. Den ger inte heller upphov till negativt beteende, möjligen eftersom målsättningarna förhandlas så att de är relativt lätta att uppnå.
- *Lös budget:* Denna budget skapas i en deltagande budgeteringsprocess på ett informellt sätt. De budgeterade målsättningarna är lättare att uppnå än i andra kluster, men budgeten används inte för utvärdering eller belöning. Ledningen är mindre involverad i upprättandet av budgeten och handlingsplaner diskuteras inte. Budgeten är sammankopplad med strategin men den upplevs vara mindre viktig än i andra kluster. Den används också mindre som kommunikationsmedel. Både operativa och finansiella chefer är missnöjda med budgeten. Den ses inte som en årlig ritual, men den försämrar kommunikationen i företaget och ger upphov till konservativt beteende. Dessutom kräver den mycket arbete av operativa chefer.
- *Indikativ budget:* Denna budget är motsatsen till den interaktiva budgeten; budgeten används mindre än i andra kluster, men målsättningarna är svårare att uppnå. Målsättningarna uppnås alltså sällan, men budgeten används inte heller för utvärdering eller belöning. Varken operativa eller finansiella chefer är nöjda med budgeteringsprocessen.

Sammanfattningsvis kan det konstateras att den tidigare forskningen har givit upphov till motstridiga resultat. Teoretiskt sett borde årsbudgeten inte skapa mervärde åt företag, men i praktiken håller de flesta företagen sig till årsbudgeten och anser att den nog är till nytta – trots att man samtidigt håller med om en del av kritiken. Trenden verkar vara att företag hellre vill komplettera årsbudgeten med andra verktyg än att helt ersätta den med andra verktyg. Dessutom tyder forskningen på att nöjdheten med budgeten i företag i hög grad beror på hur budgeten används; årsbudgeten kan upplevas vara nödvändig för företaget eller så kan den ge upphov till starkt missnöje.

4 METODIK

De flesta företag sysslar med någon form av budgetering, fastän speciellt årsbudgeten har kritiserats hårt p.g.a. dess motstridiga funktioner och brister. Eftersom människan (och därmed även företag) antas vara nyttomaximerande (se Moll och Hoque, 2006), är det rimligt att anta att företagsledare och/eller -ägare fortsättningsvis anser att den traditionella årsbudgeten är värdeskapande, annars skulle den slopas (se även Ekholm och Wallin, 2000, s. 521). Tidigare forskning, som t.ex. Libbys och Lindsays (2010) undersökning, visar att företagsledare är mera nöjda än missnöjda med årsbudgeten. Syftet med denna avhandling är att undersöka ärendet närmare för att få reda på varför årsbudgeten ännu används, och varför den anses relevant och värdeskapande trots alla brister.

I detta kapitel motiveras metodvalet för att uppnå avhandlingens syfte först, och därefter beskrivs undersökningsprocessen.

4.1 Val av forskningsmetod

En fallstudie är en beskrivning av en situation; verklig eller påhittad. Med en fallstudie kan man undersöka ett aktuellt fenomen på djupet. Enligt Ryan, Scapens och Theobald (2002) kan forskare genom fallstudier undersöka redovisning i praktiken; t.ex. vilka tekniker och procedurer som används och hur de används. Det finns olika typer av fallstudier att ty sig till. Beskrivande fallstudier används i syfte att djupgående beskriva aktuell redovisningspraxis, de svarar på frågan hur. Förklarande fallstudier å sin sida fokuserar på frågan varför och de används för att förklara t.ex. varför en viss typ av ekonomistyrning föredras i ett bolag. Målet är att utveckla nya teorier som sedan kan användas i andra fallstudier. (Ryan m.fl., 2002)

Enligt Ryan m.fl. (2002) har forskningen inom redovisning traditionellt använt en positiv empirisk metodologi som tillförlitar sig på metoder och teorier inom den neoklassiska nationalekonomin. Författarna argumenterar för att positivismen och

empirismen ger upphov till statistiska generalisationer, och då är undantagsfall möjliga. Statistiska generalisationer redogör inte för individuella fall. Genom en holistisk undersökning kan man däremot utveckla teorier som förklarar individuella observationer i deras specifika kontext. Det holistiska synsättet är att sociala system bildar en helhet och att det är olämpligt att studera enskilda delar som är tagna ur kontext.

En induktiv undersökning ser forskningsobjektet, i detta fall ett företag inom livsmedelsbranschen, som en social konstruktion. Forskningen är förklarande och den strävar efter att förstå världen vi lever i och dess sociala system. Forskaren försöker hitta mönster genom fallstudien och sedan använda teorier för att förklara de observerade relationerna. Genom empirin kan teorierna sedan modifieras, och därför är teorierna och observationerna i ett dubbelriktat förhållande. (Ryan m.fl. 2002)

En fallstudie av beskrivande och förklarande karaktär lämpar sig för att undersöka varför årsbudgeten ännu används trots dess brister och för att undersöka om den anses vara mera till nytta än till besvär. Undersökningen är kvalitativ för att vara tillräckligt djupgående för att producera en analys av värde. Endast preliminärdata används. För att erhålla tillräcklig information utförs en utförlig intervju med det valda företagets senior controller. Därtill intervjuas fem andra personer som alla arbetar på olika avdelningar; nämligen inom personalledning, marknadsföring, produktutveckling, produktion / supply chain och försäljning. Därigenom blir undersökningen mer heltäckande.

4.2 Forskningsprocessen

Undersökningen har sin grund i den pågående diskussionen om årsbudgeten är utdaterad och borde slopas eller inte. Den tidigare forskningen har hittills fått motstridiga resultat. Det verkar som om det främst gjorts enkätundersökningar, och därför saknas ordentliga förklaringar på varför företag ännu använder budgetar trots att en stor del av cheferna är missnöjda med budgeteringsprocessen. För att kunna utvärdera kritiken som riktats mot årsbudgeten och undersöka ifall budgeteringsprocessen upplevs vara till nytta i företaget, består fallstudien av två delar: en utförligare intervju med företagets senior

controller och fem kortare intervjuer med anställda som alla arbetar med olika uppgifter, närmare bestämt med marknadsföring, produktutveckling, supply chain, försäljning och personalledning. Intervjuerna är semistrukturerade, och således kan följdfrågor ha uppstått under intervjuerna som inte nämns i intervjuguiderna. Svaren tolkas, rapporteras och analyseras.

I samband med intervjuerna får intervjuobjekten skriftligen utvärdera hur mycket skada eller nytta de tycker att årsbudgeten medför, genom att ringa in en siffra som bäst motsvarar graden av skada eller nytta.

4.2.1 Intervju med senior controllern

För att undersöka årsbudgetens användbarhet inom olika områden intervjuas senior controllern på ett tillverkande bolag. Intervjufrågorna är till en stor del lånade av Libbys och Lindsays (2010) enkätundersökning, med förändringar (se bilaga 1: Intervjuguide, senior controller). För att kunna undersöka årsbudgetens användbarhet inom olika områden är intervjun uppdelad i sex olika delar. I den första delen uppmanas controllern att redogöra för budgeteringsprocessen på företaget och för hur lång den är samt hur mycket tid och resurser den kräver av honom.

I den andra delen undersöks förutsägbarheten för interna och externa händelser under följande period i det skedet då årsbudgeten skapas, i syfte att få reda på ifall företaget upplever att omgivningen präglas av osäkerhet eller inte. Sedan utreds hur svårt det är att skapa en träffsäker budget, och om controllern anser att årsbudgeten snabbt blir utdaterad under årets lopp och förlorar sin relevans. Därefter diskuteras årsbudgetens funktionsduglighet som en realistisk årsplan. Möjlighet till att snabbt kunna reagera på förändringar i omgivningen är viktigt för företag, och därför undersöks även om det är möjligt att avvika från budgeten eller justera den under årets lopp. Controllern får också berätta om eventuella andra metoder som används som komplement till årsbudgeten och slutligen utvärdera hur användbar han upplever att årsbudgeten är som planeringsverktyg.

I del tre undersöks förhållandet mellan budgeteringsprocessen och företagets strategi. Årsbudgeten har kritiserats för att inte vara sammankopplad med strategin, men Libbys och Lindsays (2010) undersökning understöder inte detta påstående. Nu undersöks ifall det tillverkande företagets årsbudget har sin grund i strategin, eller om den utformas utgående från den föregående årsbudgeten och endast justeras lite. Controllern får även utvärdera hur väl han anser att årsbudgeten stöder företagets strategi.

Hope och Fraser (2003a) förespråkar en kraftig decentralisering av företag. De påstår att årsbudgeten upprätthåller en centraliserad struktur och att den förhindrar andra styrmedel att uppnå sin fulla potential. I den fjärde delen undersöks organisationsstrukturen; om företaget är centraliserat, om de anställda lägre ner i hierarkin har möjlighet att agera fritt eller om alla aktiviteter kontrolleras uppifrån, hur stor roll årsbudgeten har i utövandet av kontroll inom företaget och hur användbar årsbudgeten upplevs vara som ett verktyg att utöva kontroll.

I den femte delen undersöks årsbudgetens funktion och användbarhet som grund för utvärdering och kompensation inom företaget. Också användningen av övriga utvärderingsgrunder diskuteras. Förekomsten av dysfunktionellt beteende behandlas, liksom även dess inverkan på företagets prestation.

I den sista delen undersöks hur väl årsbudgeten fungerar som helhet, om den upplevs medföra mervärde för företaget och varför. Slutligen frågas om kontrollern anser att årsbudgeten helt kunde slopas, och i så fall varför.

Intervjun äger rum på företaget. Se bilaga 1: *Intervjuguiden, senior controller* för hela intervjuguiden med alla frågor.

4.2.2 Intervju med övrig personal

Förutom senior kontrollern intervjuas också fem andra anställda på företaget för en mera holistisk bild av budgeteringsprocessen. Frågorna följer samma mönster som den utförligare intervjun, men frågorna är färre och mer koncentrerade på den personliga

upplevelsen av budgeteringsprocessen. Frågorna hittas i bilaga 2: Haastattelukysymykset.

I den första delen får intervjuobjekten beskriva deras roll i budgeteringsprocessen, och svara på hur mycket tid de använder på budgeteringen.

I den andra delen frågas hur utmanande det är att förutspå förändringar i kommande period i det skede då budgeten byggs upp. Intervjuobjekten berättar vilka eventuella förändringar som berör deras egen avdelning, och hur svårt det är att förutspå dessa. Intervjuobjekten får även svara på frågor om det är möjligt att avvika från budgeten och hur snabbt ett sådant beslut kan fattas, och slutligen om de upplever att årsbudgeten är till nytta ur ett planeringsperspektiv (eller inte).

Den tredje delen är i stort sett likadan som i den utförligare intervjun.

En av årsbudgetens fördelar är att den ger formell tillåtelse att spendera, och det har visat sig att slopandet av årsbudgeten i vissa fall ger upphov till osäkerhet bland de anställda och ovillighet att fatta beslut om resursanvändning, ifall ramarna för det tillåtna spenderandet har blivit oklara (se Bourmistrov och Kaarbøe, 2013). I den fjärde delen får intervjuobjekten fundera på hur stor roll årsbudgeten spelar i utförandet av kontroll i företaget, om årsbudgetens gränser också inger trygghet och om budgeten någonsin har förhindrat ett initiativ som sannolikt hade varit lönsamt för företaget.

Den femte och den sjätte delen är lika. Se bilaga 2: *Intervjuguiden, övriga anställda* för alla frågor.

4.2.3 Minienkäten

För att erhålla en konkret bild av årsbudgetens upplevda nytta får respondenterna utvärdera till vilken grad årsbudgeten medför skada eller nytta för företaget på en skala från - 5 till + 5, där - 5 = till betydlig skada och + 5 = till betydlig nytta.

Genom att kombinera den utförligare intervjun med fem kortare intervjuer och den korta enkäten förväntas fallstudien ge en heltäckande bild om årsbudgetens upplevda nytta inom det tillverkande företaget.

4.3 Fallstudiens svagheter och begränsningar

Adams m.fl. (2006) identifierar flera svagheter beträffande fallstudier. Eftersom endast ett fåtal företag (i detta fall bara ett) av en stor population kan undersökas, är det svårt att välja sitt sampel. Forskaren har också svårt att vara objektiv p.g.a. den subjektiva tolkningen av den sociala verkligheten. Sekretessen som den undersökta organisationen kräver för att forskaren ska få tillstånd att undersöka dess processer kan också ställa till med besvär om forskaren inte kan säkerställa validiteten av forskningsbevisen genom att återkomma till respondenterna. Fallstudier kan ändå hjälpa forskaren att djupgående förstå funktionen av styrmedel inom företag bättre än andra forskningsmetoder. (Adams m.fl. 2002)

5 EMPIRI

Detta kapitel börjar med en kort presentation av det valda företaget och av alla intervjuobjekten, varefter företagets budgeteringsprocess beskrivs. Därefter återges de resultaten av intervjuerna temavis.

5.1 Presentation av företaget

Eckes-Granini Finland Oy Ab är ett medelstort, privatägt företag som tillverkar och säljer alkoholfria icke-karbonerade drycker. Dess omsättning ligger på ca 58 miljoner euro och företaget har normalt ca 120 anställda, men om somrarna kan antalet anställda uppgå till 150. Företaget hör till koncernen Eckes-Granini Group GmbH som har sitt huvudkontor i Tyskland. Koncernen har verksamhet i 15 länder och dess safter säljs i över 70 länder. Dess årliga omsättning ligger på ca 920 miljoner euro. (Eckes-Granini Finland Oy Ab, 2018)

Största delen av tillverkningen sker i fabriken i Åbo, och till de kändaste varumärkena hör Mehukatti, Marli, Trip, granini och Tropic. Eckes-Granini Finland Oy Ab producerar ca 60 miljoner liter saft årligen, vilket utgör uppskattningsvis 37 % av all saft som säljs i Finland. De största kunderna är SOK och Kesko.

5.2 Presentation av intervjuobjekten

För fallstudien intervjuades totalt sex personer som arbetar på olika avdelningar. Alla intervjuades under tidsperioden 30.4.-15.5.2018 (se bilaga 3: De utförda intervjuerna). Personerna är följande:

Person A – senior controller. Personen leder controllingavdelningen och ansvarar för den interna rapporteringen. Till arbetsuppgifterna hör bl.a. budgetering och resultatuppföljning. Personen rapporterar till ekonomidirektören. I avhandlingen benämns personen *controllern*.

Person B – försäljningschef. Personen är ansvarig för försäljningen till SOK och Tuko och rapporterar till den kommersiella direktören.

Person C – produktutvecklingschef. Personen är ansvarig för produktutvecklingen i företaget och rapporterar till den kommersiella direktören.

Person D – HR-specialist. Personen ansvarar för personalledningen; rekrytering, skolningar, personalhälsovården osv. Personen rapporterar åt den verkställande direktören.

Person E – supply chain-direktör. Personen ansvarar för hela värdekedjan, med produktion, inköp och logistik, och rapporterar till den verkställande direktören. Hädanefter benämns personen *produktionsdirektören*.

Person F – varumärkeschef. Personen arbetar på marknadsföringsavdelningen och är huvudansvarig för varumärkena Marli, God Morgon, Brämhults och Brazil. Personen rapporterar till den kommersiella direktören.

5.3 Budgeteringsprocessen i Eckes-Granini Finland Oy Ab

Ett typiskt för på Eckes-Granini Finland ser ut på följande sätt:

Räkenskapsperioden börjar den 1.1. Det förverkligade resultatet för det föregående året jämförs med förra årets årsbudget och utvärderingarna görs. Då räkenskapsperioden börjar, har den pågående periodens årsbudget redan fastställts. Den första möjligheten att formellt reagera på avvikelser är i mars, då en ny prognos görs för resten av året. Det är i praktiken en ny, uppdaterad version av årsbudgeten. Den ursprungliga årsbudgeten kan ändå inte ändras, om det inte finns särskilt tunga skäl för det.

En ny process, utvecklad av huvudkontoret, har tagits i bruk från och med början av detta år, *sales- and operational planning*. Detta innebär att kontrollern månatligen i en förutbestämd cykel tillsammans med de personer som är ansvariga för andra avdelningar går igenom om de har nya produkter, hur försäljningen ser ut och hur det ser ut i produktionen och därmed kan ekonomiavdelningen och ledningen dra slutsatser om årets resultat och också situationen 18 månader framåt.

I april-maj för företaget en så kallad strategisk dialog med huvudkontoret, där strategin för de kommande tre åren noggrant går igenom, förhandlas om och slutligen fastslås.

I juni görs en ny prognos för resten av året och avvikelseanalyser utförs för att se om korrigerande åtgärder måste vidtas.

Själva budgeteringsprocessen börjar i augusti. Då sänder controlleravdelningen ut budgeteringsinstruktioner och tidtabellen till ansvarspersonerna (se bilaga 4: Budgeteringsprocessens tidtabell). Även de förverkligade fasta kostnaderna för de sju första månaderna av den pågående perioden sänds ut. Årsbudgeten för följande räkenskapsperiod byggs alltså sedan upp utgående från strategin med stöd av den pågående periodens förverkligade siffror. Först börjar försäljningscheferna samla ihop information om kommande försäljningspriser och volymer. Som grund används en 18-månaders rullande volymprognos i programmet Sales Planner. Hur noggrant försäljningen uppskattas beror på den ansvariga försäljningschefen. Den intervjuade försäljningschefen bygger upp sin budget på varumärkes- eller produktserienivå, inte enligt varje enskild produkt. Däremot sade hon att hon tror att en annan försäljningschef gör ännu noggrannare uppskattningar, så att han rapporterar försäljningsvolymen på produktnivå. Då försäljningsvolymen är uppklarad, kan kontrollern tillsammans med produktionsavdelningen uppskatta kostnaderna för energi och arbetskraften i fabriken, som utgör rörliga kostnader.

Samtidigt börjar också utredningen av kommande fasta kostnader, där alla personer som är ansvariga för något kostnadsställe får uppskatta storleken på de fasta kostnaderna i följande period.

Försäljningsbudgeten och budgeten för de fasta kostnaderna ska vara färdiga i september. Ungefär samtidigt fastställer huvudkontoret budgeteringspremisserna och informerar Eckes-Granini Finland Oy Ab om dessa. Sedan sammanställs investeringsbudgeten. Den kommersiella direktören ansvarar för marknadsföringsbudgeten, där kostnaderna uppskattas antingen per varumärke eller per produktserie, beroende på om varumärket har egna skilda produktserier eller inte, eller om någon produktserie är speciellt viktig; en s.k. nyckelproduktserie. Varumärket granini har inga underserier; däremot har Marli bl.a. Marli Vital och Marli Natur, som är nyckelproduktserier och därmed har egna budgetar. Mediabudgeten är en stor del av marknadsföringsbudgeten, och för att uppskatta kostnaderna för media diskuteras

behovet av reklam och dylikt med samarbetspartnerna som sedan kan meddela priserna. Kostnaderna fördelas månadsvis.

I september görs också en ny prognos med tillhörande avvikelseanalyser.

I mitten av oktober ska alla preliminära budgetar vara färdiga och skickas till huvudkontoret. I november hålls en budgetkonferens i Tyskland, där alla budgetar granskas. Budgeteringsprocessen för det kommande året slutar med att budgeten fastslås.

I början av december görs eventuellt ännu en prognos för utfallet i slutet av året.

5.4 Tidsanvändningen

Budgeteringsprocessen på Eckes-Granini Finland Oy Ab räcker i princip från början av augusti till mitten av november. Årsbudgeten används ändå under hela året för att jämföra förverkligade siffror med det budgeterade. Om avvikelseanalyserna tyder på betydande avvikelser, måste orsakerna utredas och i mån av möjlighet måste korrigerande åtgärder vidtas. Controllern uppskattar att budgeteringsprocessen för honom tar upp ca 3 veckor i aktiv arbetstid, allting medräknat. Han konstaterar att det sällan är så att hela arbetsdagen går åt budgeten, utan att han under budgeteringsprocessen använder några timmar om dagen under ett flertal dagar, som hopräknat blir då ungefär 3 veckor.

Försäljningschefen uppskattar att hennes andel av budgeteringsprocessen tar ungefär en dag eller högst några dagar att slutföra. Produktutvecklingschefens andel räcker en eller två dagar. HR-specialisten säger sig behöva betydligt mera tid; för att uppskatta de kommande fasta kostnaderna och för att sammanställa budgetarna för personalrelaterade rörliga kostnader och analysera förändringarna i dessa och slutligen förbereda presentationen av budgeten inför budgetmötet i Tyskland behöver han ca två veckor arbetstid. Produktionsdirektören berättar att han diskuterar budgeten med sina underordnade i tre omgångar, och uppskattar att processen totalt upptar några arbetsdagar. Varumärkeschefen uppskattar att det tar ungefär två veckor för marknadsföringsavdelningen att få ihop tillräcklig information, och sedan ger hon ett

par veckor tid för samarbetsparterna att komma med sitt förslag. Hon (person F, personlig kommunikation 15.5.2018) beskriver situationen på följande sätt:

Et suurin aika menee siihen et sä saat vastauksii ku sä oot briiffannu esimerkiks mediatoimiston et heil on tarpeeks aikaa valmistautua. Et siihen jos meil menee tääl noin ehkä kaks viikkoo kerätä kaikkee tehdä ni heille mä annan sit ainaki sen kaks viikkoo tai kolme viikkoo etukäteen jo. Et ei voi olettaa että jos sä pyydät kolmessa päivässä sieltä niin se ei voi olla kauheen ehkä silleen mietitty.

Hon menar alltså att det går mycket tid åt att vänta på svar från mediahusen, eftersom de på kortare varsel inte skulle kunna leverera så noggranna tids- och kostnadsuppskattningar. Hon jobbar ändå aktivt mellan en och två veckor med budgeten.

5.5 Planering och möjlighet att reagera på förändringar i omgivningen

Controllern anser att det är mycket svårt att förutse förändringar som kan inträffa under följande räkenskapsperiod, vilket han uttrycker på följande sätt: *”...i vanliga fall brukar man säga att budgeten blir gammal den 1.1. ... och det är en sanning med modifikation...”* (Person A, personlig kommunikation, 30.4.2018). Då budgeten byggs upp i september, vet de på företaget vilka listningar de har hos kunderna och vilka försäljningspriser som gäller under de tre första månaderna. Försäljningschefen förtydligar att kunderna byter sortiment två gånger om året, och beslutet om sortimentet fattas några månader innan det nya sortimentet träder i kraft. Som exempel berättar hon att sortimentet byts i oktober, och nu i maj har företaget redan informerat kunderna om sitt sortiment och sina försäljningspriser. Försäljningschefen förväntar sig få besked om vilka produkter som kunderna väljer att ta upp i sitt sortiment i oktober någon gång under sommaren. Nästa gång byts sortimentet i mars, och företaget får besked om förändringarna i början av året. Försäljningschefen menar att förändringarna i kundernas sortiment kan vara mycket stora, beroende bl.a. på konkurrenternas åtgärder (deras priser och eventuella nya produkter) och ibland kan någon av E-G Finlands produkter eller produktserier helt falla bort, vilket direkt påverkar försäljningssiffrorna. Då kunderna har bestämt deras sortiment, ger de också en uppskattning om åtgången av produkterna. Försäljningschefen poängterar att denna uppskattning inte är ett köpeavtal,

men att kunderna i regel är väldigt duktiga på att uppskatta efterfrågan på produkterna så kundernas uppskattningar underlättar också den egna planeringen. Så försäljningsvolymen och -priserna för de första månaderna på året är relativt lätta att uppskatta, men det är svårt att uppskatta vad sortimentbytet i mars medför.

Controllern berättar att inköpen till 90 % görs centralt av huvudkontoret, och att de lokala inköpen spelar en relativt liten roll. Om huvudkontoret meddelar att råvarupriserna kommer att stiga, så måste detta tas i beaktande i bestämmandet av försäljningspriset i form av en prishöjning. Så försäljningspriset är så till vida relativt lätt att uppskatta för hela året. Det är konsekvenserna av prishöjningen som ställer till med problem. En prishöjning kan leda till bestraffningar som att kunderna väljer bort produkter ur sortimentet eller att företagets produkter får mindre utrymme i hyllan, vilket direkt påverkar på försäljningsvolymen.

Så både försäljningschefen och kontrollern tycker att det är svårt att förutspå försäljningsvolymen och därmed även försäljningsintäkterna för hela följande period. Controllern anser att det är svårt att förutspå konkurrenternas åtgärder; ifall de kommer med nya produkter, hurdan prissättning de har, om de kommer att vara aggressiva, om Innocent reagerar genom att byta distributionsmodell eller om Valio kommer att satsa på kallsaft eller hellre koncentrera sig på mejeriprodukterna som inte nämnvärt konkurrerar med E-G Finlands safter. Alla dessa faktorer påverkar också E-G Finlands försäljning.

Produktutvecklingschefen tycker att det är relativt lätt att bygga upp årsbudgeten, eftersom produktutvecklingen planeras långsiktigt. Hon berättar att nu i maj 2018 när den strategiska dialogen pågår så vet hon redan i stort sett hurdana projekt som är inplanerade fram till år 2021. Naturligtvis finns det rum för förändringar, men ramverket är redan fastslaget, och därmed är det också enkelt att bestämma vilka investeringar som kommer att behövas under följande period. Även produktutvecklingen berörs av kundernas schema, då företaget har tillfälle att presentera nya produkter bara två gånger om året p.g.a. kundernas prisperioder. Ibland får företaget också i uppdrag att utveckla kundens egna produkter åt kunderna, vilket sysselsätter produktutvecklarna mera, och det är svårt att säga vilka av dessa produkter som slutligen aktiveras för att tillverkas vid E-G Finland. Men för de egna varumärkenas del är det den långsiktiga planen och de två tidpunkterna om året som påverkar årsbudgeten

mest. Stora projekt, som kräver nya maskiner, ny kunskap, nya råvaror med tillhörande analyser kan i god tid tas upp i budgeten, liksom även andra stora förändringar, som då det före detta dotterbolaget Mehukolmios kallsaftproduktion flyttades från Sievi till E-G Finlands fabrik i Pansio. Dessutom vet man ungefär vilka arbetsuppgifter som kan utföras på företaget och vilka uppgifter måste köpas in. Produktutvecklingsavdelningen samarbetar mycket med avdelningen för kvalitetskontroll, och investeringsbudgeten görs tillsammans, eftersom maskinerna som behövs i produktutvecklingen senare används för kvalitetskontroll.

Produktionsdirektören tycker att omständigheterna har förändrats kraftigare under de senaste åren än under de föregående 20 åren totalt. En stor del av maskinerna hade använts i 20–25 år och dessa har nu förnyats. Dessa stora investeringar med tillhörande ny teknologi gör att årsbudgeteringen har försvårats, då det är svårt att förutse effekterna av investeringarna. HR-specialisten nämner också att nyinvesteringarna har gjort förutsägbarheten svårare, och kombinerat med att marknadsläget har varit mera utmanande än vanligt har effekterna varit svårare att ta i beaktande, också för de rörliga personalkostnadernas del. Å andra sidan är de övriga HR-relaterade kostnaderna enklare att förutse; kostnaderna för försäkringar och arbetshälsovård är stabila, och skolningarna och de fasta lönerna är relativt enkla att förutse.

Marknadsföringsbudgeten är också relativt enkel att sammanställa. Trender förutses redan i strategin, och nya produkter tillverkas därefter. Till marknadsföringens uppgifter hör att stöda lanseringen av nya produkter och också lyfta fram kända produkter som genomgår en förändring, som t.ex. en ny förpackning. Budgeten byggs upp enligt månader, och varumärkeschefen tycker att det är svårt och onödigt att försöka fördela kostnaderna per månad, då kostnaderna ändå sprids ojämnt längs året och det är omöjligt att helt förutse i vilken månad de budgeterade medlen behövs. Men i stort sett påverkar inte förändringar i den kommande perioden marknadsföringsbudgeten användbarhet så mycket. Budgeten används flexibelt så, att budgeterade medel kan flyttas relativt fritt mellan undervarumärken. Den totala summan får inte överskridas, men om t.ex. en konkurrent aggressivt marknadsför en produkt så kan företaget besluta att koncentrera resurser på att svara på konkurrenternas kampanj med att stöda företagets egna motsvarande produkt. Summan som används då måste dock dras av budgeten för någon annan produktserie. Ett annat sätt som företaget använder för att bättre kunna reagera på förändringar är att en del av marknadsföringsbudgeten fryses,

antingen på initiativ av koncernens ledning eller helt på eget initiativ, för att spara på resurserna till senare på året. Efter sommaren fattas sedan beslut om de frysta medlen behöver användas eller inte.

Varumärkeschefen bedömer att det är ytterst osannolikt att marknadsföringen skulle kunna få extraresurser vid behov. Controllern hävdar däremot att det nog skulle vara möjligt att starkt avvika från kostnadsbudgeten, så länge som det finns en kommersiell potential som kan bevisas. Beslutet fattas av koncernens ledning, och om det går att påvisa att initiativet har en bra återbetalning så utesluter inte kontrollern att en avvikelse skulle vara möjlig. Om t.ex. smoothierna skulle uppleva en renässans och smoothiernas försäljningsvolym skulle stiga med 400 % och företaget skulle behöva gå starkare in på marknaden för att hävda sig mot konkurrenterna så kunde marknadsföringsbudgeten säkert ökas. Men han understryker ändå att utförandet av helt nya initiativ ofta tar mycket längre tid än man tror, som t.ex. om en konkurrent plötsligt lanserar en ny produkt som säljer bra och E-G Finland skulle vilja svara på den genom att utveckla en ny produkt och investera i en ny produktionslinje, och att dylika avvikelser sannolikt ändå skulle äga rum först i nästa period, och därmed beaktas i årsbudgeten för följande år.

HR-specialisten lyfter fram ett exempel på när omständigheterna har krävt en avvikelse från budgeten. Företaget hade investerat i en Plug and Play-förpackningslinje men det framkom tyvärr att det inte var så enkelt som ”plug and play” utan maskinen behövde omedelbart mycket service för att fungera och hela processen ledde till att det behövdes flera nya sommararbetare för att kompensera för förseningarna, allt extra manuellt arbete och inskolningen av de fastanställda. Ett beslut om att öka på antalet visstidsanställda i dylika fall kan göras internt och relativt snabbt, HR-specialisten uppskattar att beslut kan fattas inom två veckor. Produktionsdirektören anser också att i det fall att t.ex. en maskin går sönder är det viktigt att kunna reagera på det snabbt, fastän budgeten skulle överskridas, eftersom företaget i praktiken inte har några alternativ. Men för mindre förändringar kan budgeterade medel flexibelt flyttas från ett kostnadsställe till ett annat, så länge som den totala summan inte ökar.

För produktutvecklingschefen är det också viktigt att snabbt kunna reagera på förändringar i omgivningen. Ett exempel är att en konkurrent år 2015 lanserade en produkt som E-G Finland snabbt måste reagera på. Då kom initiativet från

huvudkontoret, och produkten utvecklades väldigt snabbt. Då investerade företaget också i nya maskiner, bl.a. en maskin som mätte koldioxid. Maskinen kan också mäta flera andra saker så den kan också användas för icke-kolsyrade produkter, så att man kan utföra flera olika analyser som gynnar företaget också i kvalitetskontrollen.

Andra förändringar som kan ske är ändringar i lagstiftningen eller beskattningen, som medför ett krav på förändringar av recepten eller förpackningar. Ett exempel är chockhöjningen på läskedrycksskatten (från 11 eurocent till 22 eurocent per liter) som gjorde att företaget snabbt måste utveckla nya produkter. Produktutvecklingschefen betonar ändå att det är en stor skillnad mellan utvecklingen av en produkt till en existerande serie (en ny smak) och utvecklingen av ett helt nytt koncept, som i sin tur kräver ny kunskap och nya investeringar. Produktionschefen håller med och konstaterar att det ibland tar länge att reagera på stora, plötsliga förändringar, men att det inte nödvändigtvis handlar om att man inte skulle kunna göra snabba beslut, utan för att det helt enkelt tar lång tid att utveckla produkter, skaffa maskiner, skaffa kunskap om hur produkten produceras och hur maskinerna används o.s.v.

För försäljningens del är avvikandet från budgeten ett faktum direkt då kunderna väljer att inte ta med en produkt i sortimentet som man på företaget hade räknat med att få sälja. För försäljningens del är därför årsbudgeten relevant fram till mars. Försäljningschefen tycker att årsbudgetens siffror blir ganska snabbt gamla, och hon ifrågasätter därför betydelsen av att budgetera så detaljerat. Hon skulle kunna tänka sig att i planeringssyfte ersätta årsbudgeten med rullande prognoser, förutsatt att försäljningscheferna ändå skulle vara medvetna om de strategiska tyngdpunkterna.

Varumärkeschefen tycker att årsbudgeten i planeringssyfte är relevant, eftersom hon i samband med budgeteringsprocessen ingår årskontrakt med mediahusen enligt hur stor årsbudgeten är, och då får företaget också rabatt på tjänsterna. Då krävs också att företaget faktiskt använder upp hela budgeten och uppfyller sin del av kontraktet, annars måste de förhandla om möjliga sanktioner eller andra konsekvenser. Så på marknadsföringsavdelningen strävar de efter att varken över- eller underskrida den totala budgeten, fastän de inom budgetens ramar kan agera flexibelt, och årsbudgeten passar dem bra p.g.a. årskontrakten med samarbetsparterna.

Produktutvecklingschefen, produktionsdirektören och HR-specialisten tycker alla att årsbudgeten är bra för att den ger det kommande året ramar. Produktionschefen

framhåller ändå att det kunde vara bra att koncentrera sig mera på kortsiktigare planering också, just för att snabbt kunna reagera på förändringar i produktionen. HR-specialisten å sin sida misstänker att en fokusering på kortare sikt skulle förvränga helhetsbilden och ge upphov till onödigt huvudbry. Som exempel ger han företagshälsovården, som på årlig nivå hålls rätt stabil. Men fördelningen av kostnaderna sker väldigt ojämnt, så om flera personer råkar insjukna under t.ex. en influensaepidemi så kan en kortsiktig plan tyda på att hälsovårdskostnaderna skulle skjuta i höjden, trots att läget naturligt skulle normaliseras senare på året och slutligen medföra att året sammanlagt hålls oförändrat.

Controllern menar att det är mycket svårt att skapa en träffsäker budget. Han berättar att de på företaget strävar efter att skapa en balanserad budget, där både risker och möjligheter är medräknade. Han hävdar att ju mindre balanserad budgeten är, desto större risk är det att den blir mindre träffsäker, men tillägger också att de på företaget ibland av politiska skäl måste ta med flera möjligheter än risker. Controllern skämtar om att det brukar sägas att årsbudgeten är utdaterad 1.1. men konstaterar att det nog är en sanning med modifikation. Han har nog också varit med om att det verkliga resultatet har stämt överens med årsbudgeten; inte på detaljnivå, men på sista raden som de ser på, EBIT (*Earnings Before Interest and Taxes*, d.v.s. rörelseresultatet), som bara hade ett kast på 100 000 euro. Att slopa årsbudgeten i planeringssyfte är inget alternativ för honom, eftersom han tror att man lätt tappar helhetsbilden om man bara granskar några månader framåt åt gången. Speciellt nu då företaget har tagit verktyget Sales and operations planning i bruk som uppdateras varje månad så behöver inte årsbudgeten heller byggas upp helt från noll, eftersom företaget nu hela tiden har tillgång till aktuella data. Controllern hoppas att dessa månatliga försäljnings- och produktionsuppdateringar skulle stöda årsbudgeten och göra årsbudgeteringen mindre arbetsdryg, och menar att dessa verktyg kompletterar varandra bra.

5.6 Årsbudgetens koppling till strategin

Alla de intervjuade personerna är av den åsikten att årsbudgeten på E-G Finland är starkt bunden till strategin. Budgeteringsprocessen föregås av den strategiska dialogen, där strategin noggrant går igenom och fastställs. Sedan byggs årsbudgeten upp i syfte

att implementera strategin. Produktionsdirektören konstaterar (person E, personlig kommunikation 9.5.2018):

...meillähan on just se järjestys niinku nimenomaan just nyt tässä keväällä tiettyyn aikaan meil on strategiakokous ja sit sitä puol vuotta eteenpäin on budjettikokous et kyl tässä kohtaa pitää olla jo niinkuin näkemystä ja ja ajatusta siitä...tulevaa budjettikautta varten... Tottakai voi jotain semmosii tulla mitä ei oo silloin edes ollut tiedossa niin se on toinen juttu mutta näin pääsääntöisesti kyl se menee se tietty sykli että se tietty järjestys ja siinä on tietty logiikka.

Han förklarar att eftersom budgetmötet hålls ett halvår efter den strategiska dialogen så måste man i det skedet ha en tydlig bild av vad följande budgetperiod kommer att medföra.

För försäljningens del uppnås detta med att försäljningschefernas bonussystem är uppbyggt så att framgång inom de strategiska tyngdpunkterna inverkar på bonusens storlek. För produktutvecklingen kan årsbudgeten direkt fastställas utifrån strategin, eftersom alla nya projekt och investeringar har planerats fram till år 2021. Marknadsföringens strategiska roll är att understöda lanseringen av nya produkter, och stöda existerande produktgrupper som har genomgått en förändring och därför behöver ett upplyft. Strategin för marknadsföringen är alltså starkt sammanbunden med produktutvecklingen. Strategin implementeras också så, att det endast är strategiska produktgrupper som har betydande marknadsföringsbudget, taktiska produkter har t.ex. ingen mediabudget alls. Genom produktutvecklingen är också produktionsbudgeten starkt kopplad till strategin. HR-specialisten medger att de kostnader som hålls stabila år efter år kalkyleras med förra årets budget som grund, men rekryteringen av tjänstemän (fin. *toimihenkilöt*) görs alltid enligt strategiska behov.

Controllern bekräftar att årsbudgeten utformas utgående från strategin. Budgeteringsprocessen är deltagande, och budgetförhandlingarna kan enligt honom också påverka strategin eller taktiker. Som exempel nämner han att om man utgått från att produktionskostnaderna kommer att ligga på ungefär samma nivå som förra året, men det sedan kommer fram att produktionen tror att en ny linje skulle kosta mera eller mindre så tas det i beaktande. Eller om det är en strategisk målsättning att växa med en viss produktgrupp eller produktserie men försäljarna sedan ger sådan respons att det är omöjligt, men en annan produkt kunde ha åtgång istället, är det möjligt att ändra på målsättningarna. Försäljningschefen menar att taktiska målsättningar kan hon nog inverka på, t.ex. för att lägga mera resurser på att öka försäljningen av en viss

underproduktgrupp, men däremot anser hon inte att hon kan inverka på de strategiska målsättningarna.

5.7 Organisationsstruktur och kontroll

Alla intervjuobjekten ansåg att årsbudgeten används för att utöva kontroll i företaget. Alla tyckte ändå att det är bra att budgeten fungerar som ett ramverk för verksamheten. Produktutvecklingschefen ansåg att ramarna också inger trygghet och att årsbudgeten inte stör arbetet (Person C, personlig kommunikation 3.5.2018):

Se on joo no oikeestaan se on koko ajan siellä taustalla se ei kuitenkaan niinkuin oo sellainen tekijä ett se nyt rajoittais ettei voi... tietysti se ne on ne raamit ja sit on hyvä työskennellä kun tietää mis on ja kun tulee asioita eteen niin tottakai oliko onko tää nyt ite budjeissa huomioitu ja et mutta mutta se on semmonen hyvä turva siellä sanotaanko näin muttei se ole mikään sellainen niinku ettei et ei se haittaa työntekoa.

Varumärkeschefen anser att kontrollen utövas starkast vad mediabudgeten beträffar, eftersom företaget köper medietjänster för hundratals tusen euro. Mindre utgifter kontrolleras inte så noggrant. Hon hävdar att marknadsföringsavdelningen kan agera relativt fritt inom budgetens ramar, så länge som den kommersiella direktören godkänner planerna. Budgetens ramar inger därmed också en känsla av trygghet, eftersom alla då vet sina gränser. Dessutom känns det bra att årets resultat känns säkrat så länge alla håller sig till budgeten. Men hon kritiserar periodiseringen av resurserna på månatlig bas, eftersom fördelningen aldrig motsvarar verkligheten fastän årets totala kostnader ändå hålls inom budgetens ramar. Men årsbudgeten har nog hindrat lönsamma initiativ, exempelvis då en ny produkt lanserades och den hade behövt mera stöd för att bli känd på marknaden men budgetens ramar inte räckte till. Eller då de ur konkurrenssynvinkel skulle behöva investera i media men pengarna inte räcker till.

Produktutvecklingschefen uppskattar budgetens ramar. Hon anser att de ger upphov till kreativitet; då årsbudgeten begränsar resurserna måste de anställda komma på olika sätt för att uppnå målen mer kostnadseffektivt. Som exempel nämner hon att om en ny produkt eller ny smak ska testas av konsumenterna och företaget inte har utrymme i budgeten att köpa sådana tjänster kan de själva ordna tillfällen för t.ex. daghemsbarn eller andra motsvarande grupper för att minimera kostnaderna.

HR-specialisten uppfattar årsbudgeten som ett viktigt verktyg i utövandet av kontroll, och menar att det i koncernen sägs att budgeten är som bibeln. Han påstår ändå att det är förståndigt att använda årsbudgeten för att kontrollera företagets aktiviteter. Som nackdel nämner han att det finns en risk att strategiska målsättningar kan försummas om man stirrar sig blind på siffror och nästa års budget. Han medger också att årsbudgeten ibland har hindrat lönsamma initiativ, men anser att det är svårt att mäta eventuella förluster i siffror, utan att det mest handlar om att göra värdebedömningar; väljer man att hålla sig till budgeten när extraresurser skulle behövas (för t.ex. skolningar) kan det på lång sikt leda till att företaget försvagas.

Produktionsdirektören håller med om att årsbudgetens ramar är viktiga för verksamheten. Men också han kan ge ett exempel på när årsbudgeten har hindrat ett lönsamt initiativ. Det var frågan om en investering som ledningen visste kommer att kosta en viss summa pengar om investeringsprojektet genomförs ordentligt. Man byggde då upp olika scenarier för återbetalningen och slutligen gick det ändå så att huvudkontoret gav dem en helt orealistiskt liten summa till förfogande och sade att de inte får mera. Då konstaterade de att de kan genomföra investeringen utan flera av de egenskaper som hade varit nödvändiga. På kort sikt behövde företaget därigenom inte lägga ut mycket pengar, men på lång sikt förlorade företaget nog.

Controllern tycker att företaget är relativt centraliserat, och att större investeringar, kampanjer, förändringar måste godkännas av ledningsgruppen, personerna lägre ner i hierarkin, närmare kunderna, kan inte agera helt fritt. Han menar att budgeten byggs upp både uppifrån ner och nerifrån upp, att den byggs upp väldigt deltagande. Men koncernens ledning har alltid sista ordet. Han anser att budgeten är väldigt användbar för att utöva kontroll, eftersom man kan jämföra t.ex. fasta kostnader med det som budgeterats och sedan undersöka avvikelser och vid behov även ingripa. Att de anställdas bonusar är knutna till företagets rörelseresultat är också ett sätt att få de anställda att sträva efter att uppnå företagets målsättningar.

5.8 Utvärdering och belöning

Det har visat sig att personerna utvärderas och belönas på olika sätt. De flesta belöningssystem är åtminstone delvis knutna till företagets rörelseresultat; enligt

varumärkeschefen är tanken den, att om hela företaget presterar dåligt så förlorar alla sin bonus, eller åtminstone blir den betydligt mindre. Controllern bekräftar detta. Han beskriver att de finansiella målsättningarna tas på allvar, eftersom en del av bonusen är kopplad till rörelseresultatet. En annan del av utvärderingen och tillhörande belöningar grundar sig på en individuell del som är olika på olika avdelningar.

Konsekvenserna av att budgeten överstigs eller inte nås beror på vilken budget det är frågan om. Controllern konstaterar att en överstigning av kostnaderna är ett problem. I resultatväg konstaterar han att bonusarna är i fara om företaget har underpresterat. Att företaget presterar bra är en lättnad, eftersom företaget då blir trovärdigare och får mera frihet av huvudkontoret. Om företaget presterar dåligt, leder det till mera press och att man hela tiden måste komma med förklaringar till huvudkontoret. Speciellt efter ett tufft år är det skönt och mentalt viktigt att kunna visa hela koncernen att man är över budgeten eller i linje med den, för att bevisa att man inte har byggt upp ett luftslott.

Controllern anser också att det inte råder någon bestraffningskultur i företaget. Han menar att om något inte går som det ska, är det sällan en enskild person som är ansvarig. Som exempel berättar han att om en kund väljer bort E-G Finlands produkter ur sortimentet så ser det ut som att den ansvariga försäljningschefen inte har presterat så bra som man hade budgeterat. Orsaken till beslutet att lämna bort en del produkter kan ändå vara en prishöjning som både ledningsgruppen och koncernens ledningsgrupp har stått bakom. Detta kan då tas i beaktande i utvärderingen. Controllern har aldrig varit med om att någon hade fått sparken till följd av underprestation.

Controllerns bonussystem är bunden till företagets rörelseresultat men mest inverkar personliga målsättningar som inte mäts i siffror. Under utvecklingssamtal med ekonomidirektören bestäms hans personliga målsättningar och hans prestations följs upp. Bonusen är ingen klumpsumma, utan åtminstone den del som är bunden till rörelseresultatet går i intervaller. Den första summan uppnås om företaget är lite under det budgeterade rörelseresultatet. Om företaget når det budgeterade rörelseresultatet blir summan större. Summan blir störst om företaget överskrider det budgeterade rörelseresultatet med en viss procent och växer inte vid ytterligare överskridningar. Controllern poängterar att de i koncernens tyska enheter har ett bonussystem som fungerar linjärt utan intervall, och att det är möjligt att samma system tas i bruk i Finland i framtiden.

Den högsta ledningens bonus ser annorlunda ut, den är bunden till det strategiska bidraget (*strategic contribution*) som utgörs av rörelseresultatet och de kostnader som investeras direkt i kunder, som kallas DCI, *direct consumer investment*. DCI kan utgöras t.ex. av kostnader för en reklamfilm som ska öka konsumenternas medvetande om en strategisk produkt.

Försäljningens bonussystem grundar sig starkt på årsbudgeten och siffror. De är dessutom fördelade på olika sätt mellan produktgrupperna, de produktgrupper som är strategiskt viktiga ges större vikt än andra, för att försäljarna ska vara motiverade att satsa på de strategiskt viktiga produkterna. Försäljningschefen berättar att belöningssummorna också går i intervall. Hon minns inte exakt hur det går men antar att om hon uppnår 80 % av målsättningarna så får hon en viss summa och om hon uppnår 90 % så blir det en större summa osv. Hon tror att bonusen inte växer nämnvärt efter att de budgeterade målsättningarna har nåtts, och orsaken till detta anser hon (person B, personlig kommunikation, 3.5.2018) vara följande:

...mut tietenki me ollaan niinku aika haastavas tuoteryhmässä niinku markkinan kannalta et mehut ei markkinassakaan kauheesti oo kasvanu.niin...on aika vaikeeta yhtäkkiä tehdä kauheeta niinku yllättäviä kasvuja täs markkinassa. Eli varmaan jos toimiala olis vähä erilainen niin sit vois ehkä olla että... tota.. tilanne vois olla toisenlainen.

Hon säger att industrin är ganska mättad och att safternas ställning på marknaden inte nämnvärt har förbättrats på länge, så hon anser att det inte skulle vara realistiskt att plötsligt kraftigt överstiga försäljningsbudgeten. Om hon ändå överstiger försäljningsbudgeten så ser hon det bara som en positiv händelse. Konsekvenserna av att inte nå målsättningarna skulle vara att förlora bonusarna.

Produktionsdirektörens utvärdering och belöningsystem beror till en stor del på personliga, icke-finansiella mått. Måtten varierar från år till år, och beror på vad som är viktigt under året. Under de senaste åren har företaget investerat kraftigt i nya produktionslinjer, och produktionsdirektören belönas enligt enskilda projekt. De viktigaste måtten är att projektens kostnader hålls i styr, och att de utförs och färdigställs inom utsatt tid. Eftersom nya produkter kan presenteras till kunderna bara två gånger om året, är det mycket viktigt att projekten slutförs i tid. Bonussystemet är också graderat enligt hur bra hans mål uppfylls. Att överskrida kostnadsbudgeten på ett visst kostnadsställe skulle för honom inte vara ett stort problem, om han samtidigt kan minska kostnaderna för ett annat kostnadsställe. Om årsbudgeten skulle överskridas

kraftigt utan att det kan motiveras, skulle han nog bli utan bonus, men han skulle knappast få sparken.

Inom marknadsföringen används årsbudgeten ganska lite för utvärdering. Varumärkeschefen betonar att de naturligtvis måste hålla sig till budgeten och att de budgeterade mediakostnaderna måste förverkligas, men i övrigt används andra mått. Liksom hos produktionsdirektören är en del målsättningar bundna till projekt; att nyhetsprojekt förverkligas inom kostnadsramarna och i rätt tid, eller nya marknadsföringslinjer på samma sätt. Varumärkeschefens prestation mäts också enligt hur kända varumärkena är. Tanken är den, att om marknadsföringen väljer att satsa resurser på ett visst varumärke, så borde varumärket som följd bli mera känt bland konsumenterna. Koncernen har anlitat ett utomstående bolag, Kantar, som undersöker kännedomen om olika varumärken bland konsumenterna internationellt, så att data för olika dotterbolag kan jämföras sinsemellan. Så om kännedomen om varumärken ökar, har varumärkeschefen lyckats, och på motsvarande sätt har hon misslyckats om kännedomen sjunker. Varumärkeschefen hävdar att kostnaderna kontrolleras så noggrant att det inte är möjligt att de skulle överskridas. Om företaget inte uppnår det budgeterade rörelseresultatet så minskas bonusen eller fryses helt.

HR-specialisten säger att hans belöningssystem grundar sig väldigt löst på årsbudgeten. Mest är det bara personliga faktorer som inverkar på bonusens storlek. Han antyder att de kostnadsställen som han är ansvarig för är så stabila, att det för det mesta inte är svårt att hålla sig till budgeten. Om han skulle överstiga kostnadsbudgeten utan att förklara varför eller kommunicera om planerna i god tid så skulle det säkert ha konsekvenser. Men han litar på sin egen kompetens och konstaterar att fallet skulle vara helt hypotetiskt.

Produktutvecklingschefen tror att hon inte utvärderas enligt budgeten. Hennes bonus hänger också samman med personliga mål och projekt. Till skillnad från de andra intervjuade personerna önskade hon att hon kunde utvärderas mera enligt de budgeterade målsättningarna. Förfrågan om att bli intervjuad angående årsbudgeten hade fått henne att kontakta sin förman och diskutera ärendet med honom, och hon hade önskat att hon också skulle få ta del av informationen om hur väl de budgeterade målen uppnåtts. Hon berättar att det hittills har varit så att hon bygger upp budgeten och kämpar för att hålla sig till budgeten under hela verksamhetsåret, men sedan får hon

aldrig någon respons på hur hon lyckats med det, eftersom informationen har blivit i händerna på högsta ledningen och ekonomiavdelningen. Från och med nu kommer hon att få delta i en genomgång med sin förman om vad som lyckats bra under året och vad som kunde ha gjorts bättre o.s.v. Produktutvecklingschefens bonussystem har tydligen just förändrats, men det är tillsvidare ännu oklart för henne hur systemet har förändrats.

Resultatmanipuleringar är ett problem som starkt förknippas med belöningssystem. Att spendera alla budgeterade medel i slutet av året för att inte förlora dem under följande period är en företeelse som ingen har observerat. Produktionsdirektören menar att det antagligen mera är ett problem i offentliga bolag. HR-specialisten och kontrollern bekräftar att kostnadsbudgeten alltid byggs upp enligt behov. Som exempel berättar kontrollern att om skolningsbudgeten har varit 80 000 euro under ett år, men bara 40 000 har använts är det inte svårt att få 80 000 igen nästa år om man kan bevisa att det behövs.

Att skjuta upp projekt eller kostnader till följande period för att minska på kostnaderna i den pågående perioden är däremot något som nästan alla har sett. Varumärkeschefen är den enda som medger att de någon gång har kommit överens med samarbetspartners att räkningen för ett projekt som utförs under pågående period skickas och bokas först i nästa period, för att kostnaderna under pågående period skulle hållas i styr. Det skedde förra året, då en reklamfilm för Marli Vital spelades in, men årets resultat var så dåligt att man beslöt sig för att ta kostnaderna detta år istället. På de andra avdelningarna handlar det mera om att helt konkret skjuta upp projekt eftersom budgetens ramar inte tillåter förverkligandet av projekten under pågående period. HR-specialisten nämner att skolningar någon gång har skjutits upp. Produktionsdirektören anser att det handlar om prioriteringar: om det inte är mycket viktigt att ett projekt utförs direkt kan man också skjuta upp det till följande år. Produktutvecklingschefen håller med, och tillägger att om projektet inte är akut kan det t.o.m. löna sig att skjuta upp på det, t.ex. om man förväntar sig att tekniken ska utvecklas. Så istället för att investera i en existerande maskin under pågående år så kan man i mån av möjlighet vänta tills en ny, förbättrad modell med flera funktioner kommer på marknaden under följande år och köpa den då istället.

Controllern bekräftar att projekt ibland har skjutits framåt för att kostnaderna skulle hållas i styr. Däremot påminner han om att ledningens bonus också påverkas av de direkta kundinvesteringarna, så att skjuta upp på dylika kostnader för att nå ett bättre

resultat har ingen inverkan på ledningens bonus. Men för det mesta försöker man justera resultatet så att det skulle överensstämma med budgeten. Om det finns utrymme i budgeten kan kostnader också tidigareläggas från följande period till nuvarande, t.ex. preventivt underhåll av maskiner, för att då också nästa års budget skulle vara enklare att hålla. Produktionsdirektören har också varit med om att projekt tidigareläggs, men det beror mest på tidtabellerna än p.g.a. budgeten. Han betonar att det nog alltid finns en bra orsak till att avvika från det som har planerats. HR-specialisten bekräftar att också på hans avdelning har tidigareläggningar gjorts eftersom man har varit medvetna om att följande period ändå inte ser bättre ut än nuvarande. Varumärkeschefen har inte varit med om att man tidigarelägger kostnader till ett dåligt år i hopp om att nästa period skulle vara bättre. Hon anser att man på E-G Finland nog alltid försöker göra alla år så bra som möjligt.

Försäljningschefen har inte sett att de skulle öka på försäljningen i slutet av året med hjälp av rabatter eller hot om prisökningar i början av året. Ingen medger heller att de hade förhandlat om målsättningar som är enkla att uppnå för att ha bättre chanser till bonus.

Att boka kostnader på ett annat kostnadsställe än det kostnaden egentligen hör till är något som de intervjuade inte ser poängen med. Kostnadsställena är flexibla i bolaget. Produktionsdirektören säger att de nog i företaget är genuint intresserade av kostnadsställens verkliga kostnader för att kunna identifiera möjliga problem, och att det inte är så noggrant hur kostnaderna fördelas, så länge som de totala kostnaderna för en funktion hålls lika. Om ett kostnadsställe kräver 20 % mera resurser än vad som hade budgeterats, betyder det bara att motsvarande summa tas bort från ett annat eller flera andra kostnadsställena. Helheten är avgörande för alla de intervjuade.

Det förekommer alltså relativt få resultatmanipulationer inom företaget. De intervjuade var av olika åsikter angående resultatmanipuleringarnas verkan på företagets prestation. HR-specialisten anser att det är svårt att mäta inverkan på företagets prestation då det gäller uppskjutande eller slopande av projekt för att spara pengar. Han medger att om man skjuter upp på skolningar eller låter bli att rekrytera en strategiskt viktig person är det alltid en risk för företaget. Produktionsdirektören menar att en uppskjutning av ett projekt kan ha negativ inverkan, eller inte, beroende på fallet. Varumärkeschefen anser att det nog påverkar företagets ställning på marknaden om man t.ex. väljer att skjuta upp

en kampanj som skulle ha stött lanseringen av en ny produkt. Då är utgångspunkten för denna produkt mycket sämre med tanke på hur den kommer att tas emot av konsumenterna och växa på marknaden.

De flesta verkar vara nöjda med hur deras bonussystem ser ut, och tycker att det är rättvis att bonusen är bunden till rörelseresultatet. Försäljningschefen är minst nöjd med årsbudgetens funktion som utvärderingsgrund. Hon säger att hon själv jämför mycket med förra årets förverkligade siffror. Hon tycker att det är tråkigt om t.ex. Marli Vital har budgeterats sälja för X euro och så tas många Vital-produkter bort ur kundernas sortiment i mars, och hon då vet redan i början av året att hon aldrig kan uppnå de budgeterade målsättningarna. Så om årsbudgetens antaganden är orealistiska eller föråldrade jämför hon själv hellre med förra årets försäljning. Budgetens målsättningar kan ändå under vissa omständigheter justeras, t.ex. om lanseringen av en ny produkt, som hon hade förväntats sälja, skjuts upp med ett halvår så är det ju klart att hon inte rättvist kan utvärderas i enlighet med den ursprungliga budgeten. Controllern har också varit med om att förutsättningarna så kraftigt har ändrats att man på företaget valt att hellre jämföra årets resultat med en justerad budget, men det är mycket sällan detta händer.

Försäljningschefen tycker inte att årsbudgeten är särskilt användbar för utvärdering, men hon tycker att det är bra att den ger ramar för verksamheten. Hon tycker att det vore bra med mera relativa mått, t.ex. att jämföra de förverkligade resultaten gentemot situationen på marknaden. Hur E-G Finland har sålt safter i förhållande hur marknaden för safter har utvecklats, och jämfört med hur konkurrenterna har lyckats. Controllern anser också att övriga nyckeltal och mått, som t.ex. leveranssäkerhet skulle vara relevanta att mäta, men det skulle i så fall komplettera utvärderingen, inte ersätta årsbudgeten som utvärderingsgrund. De övriga intervjuade var mera nöjda med årsbudgeten som utvärderingsgrund, i den utsträckning som den överhuvudtaget används som utvärderingsgrund.

5.9 Årsbudgetens uppfattade användbarhet i allmänhet

De intervjuade var alla nöjda med årsbudgeten och tyckte att den var användbar (poängen är samlade i tabell 2: Årsbudgetens upplevda nytta, skala – 5 till + 5) Ingen

ansåg att årsbudgeten är mera till skada för företaget än till nytta. Controllern anser att årsbudgeten fungerar bra som kommunikationsmedel för att personalen ska veta vad som är på kommande och hur krävande eller ambitiösa planerna är. Budgeten används också för att kommunicera planerna till huvudkontoret, men annars används den bara för intern kommunikation. Han menar att företaget är så gammalt och etablerat på marknaden, att utomstående inte har behov av att ta del av årsbudgeten. Han bedömer att ett nygrundat bolag skulle ha större press på sig att t.ex. genom årsbudgeten visa omgivningen att de är någon att räkna med, men för E-G Finland är detta inte aktuellt.

Tabell 2: Årsbudgetens upplevda nytta, skala - 5 till 5	
Intervjubykt	Vitsord
Controllern	2
Försäljningschefen	3
Produktionschefen	4
HR-specialisten	4
Produktutvecklingschefen	4
Varumärkeschefen	3
Medeltal	3,33

Försäljningschefen ger årsbudgeten vitsordet 3. Hennes åsikt är att årsbudgeten behövs eftersom den ger ramar åt verksamheten, men hon tycker att budgeteringsprocessen är för tung. Hon skulle inte slopa årsbudgeten, men i och med att de har andra välfungerande planeringsverktyg till sitt förfogande skulle hon vilja att årsbudgeten skulle byggas upp mindre detaljerat. Hon tycker att det är onödigt att planera försäljningen på produktnivå, eftersom det ändå är svårt att uppskatta åtgången av de enskilda smakerna. Hon skulle hellre bygga upp budgeten per underproduktgrupp. Försäljningschefen skulle alltså hellre utveckla årsbudgeten än slopa den.

Varumärkeschefen ger också årsbudgeten vitsordet 3. Hon tror att den inte skulle behövas så mycket på hennes avdelning, men anser att den behövs för företaget i sin helhet. Hon anser att vissa säkert kunde hålla kostnaderna i styr också utan budget men misstänker att andra skulle spendera mera än nödvändigt. Hon menar att årsbudgeten fungerar bra som en ryggrad i företaget och får de anställda att reflektera över

kostnaderna och fråga om olika kostnader verkligen är nödvändiga, konkurrensutsatta och igenomtänkta. Hon påminner om att det egna bankkontot också är en begränsande faktor, och att årsbudgeten kan hjälpa företaget hålla koll på kostnaderna och koordinera förbrukningen av resurser. Hon kritiserar årsbudgeten för hur detaljerat den måste byggas upp, och fördelningen av marknadsföringskostnader per månad, eftersom kostnaderna ändå alltid fördelas annorlunda än vad som var planerat. Hon tycker att man absolut inte kan slopa årsbudgeten, och motiverar det på följande sätt (personlig kommunikation, 15.5.2018):

Mun mielest ei voi luopua... meillä ni se on niinku johdolta tullu se valtuutus et missä sä voit toimia ja ne rajat. Me puhutaan sit kuitenkin et jos ostetaan vaikka mediaa ni se panos voi olla 250 000 euroo. Tai sä teet jonku filkan ja se on 100 000 euroo ja ne rahat on sen verran suuria et kyl musta on ihan kivaa et sul on siihen raamit olemassa jotka on muillakin tiedossa.

För henne är det alltså budgetens ramar och den formella tillåtelsen att spendera som hon anser vara oersättliga.

Produktionsdirektören ger årsbudgeten vitsordet 4, eftersom han anser att den utgör en välgjord grund för året där alla kan se vad som händer och vart företaget är på väg. Trots att budgeteringsprocessen är tidskrävande, så anser han att den ger nödvändiga ramar för verksamheten. Däremot tycker han att det absolut behövs kompletterande verktyg, som rullande planering, för att den ska fungera. Han är inte färdig att slopa budgeten, men förväntar sig att utvecklingen av övriga verktyg ska göra budgeteringsprocessen enklare i framtiden.

HR-specialisten ger också årsbudgeten vitsordet 4, efter att en stund ha avvägt mellan 3 och 4. Han säger att han behöver strukturen som årsbudgeten erbjuder och att den får hela företaget att systematiskt arbeta tillsammans. Han ger inte årsbudgeten vitsordet 5 eftersom den ibland förhindrar initiativ som på kort sikt skulle medföra kostnader men som på lång sikt skulle vara lönsamma för företaget. Han skulle inte slopa årsbudgeten eftersom han inte känner till en bättre modell.

Produktutvecklingschefen ger även hon årsbudgeten vitsordet 4, vilket hon motiverar med att ramarna som budgeten erbjuder är viktiga och att det är viktigt att planera investeringar, inkomster och utgifter och årsbudgeten gör allting klarare och tydligare. Hon tycker att det är viktigt att känna till gränserna som inte får överskridas. Hon skulle

därför inte kunna tänka sig att slopa årsbudgeten. Hon skämtar att orsaken till att hon inte ger fulla poäng är att hon är av den åsikten att ingenting någonsin är helt färdigt utan allting kan alltid utvecklas, och i detta fall hoppas hon på utveckling av tekniken.

Controllern ger årsbudgeten vitsordet 2. Han motiverar valet med att budgeten är användbar, men att då budgeteringsprocessen upptar tre veckor arbetstid som han istället kunde lägga på lönsamhetsuppföljningar och andra viktiga arbetsuppgifter så inverkar detta definitivt negativt på nyttan som årsbudgeten medför. Eftersom företaget kompletterar årsbudgeten med månatlig försäljnings- och produktionsplanering, tre stora prognoser om året och övriga verktyg så anser han att budgeteringsprocessen ändå är relativt smärtfri att genomgå. Han nämner att han tidigare arbetade i Danmark, där företaget inte hade lika utvecklade verktyg, och där hade det inte varit möjligt att producera så detaljerade årsbudgetar. Han framhåller att då årsbudgeten en gång gjorts, är också prognoserna mindre arbetsdryga att färdigställa. Enligt kontrollern skulle årsbudgeten inte kunna slopas, eftersom han misstänker att man skulle tappa helhetsbilden av vart verksamheten är på väg utan den. Han tycker att en 12-månaders rullande budget ändå skulle bli för spekulativ och osäker. Å andra sidan är han också av den åsikten att en årsbudget utan kompletterande verktyg inte skulle fungera, utan enligt honom krävs nog komplement för att den inte skulle bli alltför statisk. Han medger också att han sysslat med årsbudgetar så länge att han har blivit trygg med dem, men om någon kan bevisa att det finns en bättre modell så kan han tänka sig att slopa årsbudgeten.

6 ANALYS OCH DISKUSSION

I detta kapitel analyseras och diskuteras årsbudgetens upplevda användbarhet och nytta inom olika områden på Eckes-Granini Finland Oy Ab genom att jämföra empirin med tidigare forskning. Slutsatser framförs, och studiens tillförlitlighet diskuteras. Slutligen ges förslag på fortsatt forskning.

6.1 Analys av företagets årsbudgeteringsprocess

För att undersöka om årsbudgeten ännu är relevant och om den upplevs vara värdeskapande, analyseras de intervjuade personernas utsagor dels genom att ställa dem emot den framförda kritiken och dels genom att jämföra utsagorna med tidigare forskning gällande årsbudgetens användbarhet.

6.1.1 Tiden och arbetsbördan som upptas av budgeteringsprocessen

Årsbudgeten har kritiserats för att kräva mycket tid och resurser. Hope och Fraser (2003b) uppskattar att budgeteringsprocessen i genomsnitt räcker mellan fyra och fem månader, och att den upptar mellan 20 % och 30 % av ledningsgruppens och ekonomichefers tid. Libbys och Lindays (2010) undersökning visar att medianen för det veckoantal som upptas av budgeteringsprocessen är sex veckor i Kanada och tio veckor i USA. Om man antar att budgeteringsprocessen i E-G Finland börjar då när ekonomiavdelningen sänder ut underlagen för budgeten (11.8 år 2017) och slutar med budgetmötet i Tyskland (7.11 år 2017) så räcker budgeteringsprocessen ungefär tolv veckor på företaget. Budgeteringsprocessen är alltså tidsmässigt kortare än vad Hope och Fraser (2003b) uppskattar, men längre än medianen för respondenterna i Libbys och Lindsays (2010) undersökning.

Arbetstiden och -bördan som budgeteringsprocessen kräver varierar mellan de anställda. Av de intervjuade är det controllern som använder mest av sin tid på budgeteringsprocessen, vilket inte är överraskande då det är en av hans viktigaste

arbetsuppgifter. Han uppskattar att han använder tre veckor om året på budgeteringsprocessen, inklusive uppföljning. Detta stämmer överens med Libbys och Lindsays (2010) undersökning, där medelvärdet för alla respondenter låg mellan tre och fyra veckor. Däremot är det långt ifrån 20–30 % som Hope och Fraser (2003b) uppskattar. HR-specialisten, som officiellt inte hör till ledningsgruppen men i praktiken är med på alla möten, använder sammanlagt ett par veckor av sin tid. Produktionsdirektören, som också är medlem i ledningsgruppen, säger sig behöva mindre tid än så, medan varumärkeschefen, som inte hör till ledningsgruppen, tillbringar mellan en och två veckor med budgetering. Då verkar den hierarkiska nivån inom företaget inte påverka den använda arbetstiden, utan arbetsbördan är helt bunden till arbetsuppgifterna.

Controllern upplever budgeteringsprocessen som arbetsdryg. Också försäljningschefen är missnöjd med arbetsbördan, trots att hon använder högst några dagar om året på budgetering. Hon tycker att årsbudgeten är för detaljerad, eftersom den byggs upp på produktnivå istället för enligt t.ex. undervarumärken. Hon anser att smakerna som tas med i kundernas sortiment och åtgången av de enskilda smakerna varierar kraftigt, medan den totala åtgången av en produktgrupp är enklare att förutsäga. En årsbudget på produktnivå blir därmed sannolikt snabbare föråldrad, varför en detaljerad budget medför både mera arbete och mindre relevans. Varumärkeschefen upplever också att årsbudgeten är för detaljerad, och tycker att fördelningen av marknadsföringskostnader per månad är både arbetsdryg och påverkar årsbudgetens trovärdighet negativt. Respondenterna i Libbys och Lindsays (2010) undersökning var också av den åsikten att budgeteringsprocessen är mycket arbetsdryg. Undantagsvis ansåg produktutvecklingschefen att hon inte hade något besvär av budgeteringsprocessen. Förklaringen till detta är antagligen att projekten inom produktutvecklingen noggrant planeras på lång sikt (ca 3 år framåt), vilket innebär att årsbudgeten till en stor del redan är ”färdigt planerad” då budgeteringsprocessen börjar.

Sammanfattningsvis kan det konstateras att Hope och Fraser (2003b) har rätt i att budgeteringsprocessen är arbetsdryg och ger upphov till onödigt arbete, men tiden de uppskattar gå till budgeteringsprocessen är helt klart överdriven i detta fall. Fastän uppbyggandet av årsbudgeten sker under 12 veckor varje år är den aktiva tiden som går till budgeteringsprocessen mycket kortare än forskarna hävdar; med undantag för controllern. Han är av den åsikten att budgeteringsprocessen borde förenklas för att han

skulle kunna använda tiden på lönsamhetsuppföljningar eller annat som enligt honom är viktigare.

6.1.2 Årsbudgeten som planeringsverktyg

Steve Player (i Teach, 2014) påstår att årsbudgeten byggs upp enligt antaganden som alla kommer att visa sig vara fel. Påståendet är provocativt, och stämmer bara delvis in på verkligheten i E-G Finland. Att årsbudgeten skulle vara föråldrad den 1.1. är enligt kontrollern en sanning med modifikation. Eftersom kundernas sortiment byts två gånger om året (mars och oktober), och eftersom kundernas uppskattning om åtgången av produkterna generellt sett stämmer överens med verkligheten, kan det lugnt konstateras att årsbudgeten hålls relevant åtminstone under de två första månaderna i räkenskapsperioden. Därefter kan större avvikelser ske. Naturligtvis kan försäljningen inte förutses exakt på produktnivå, men i stora drag stämmer försäljningen under årets två första månader in på det planerade. Planeringen kompletteras med verktyget *sales and operations planner*, så att företaget har tillgång till aktuella försäljnings- och produktionsdata året runt. Den största kostnadsposten för marknadsföringen är kostnaderna för media. Projekten och kostnaderna för dessa avtalas med samarbetspartnerna i det skedet som årsbudgeten byggs upp. Eftersom en avvikelse från planerna innebär ett brutet kontrakt och möjliga sanktioner, är det viktigt att de planerade kampanjerna förverkligas. För marknadsföringens del är årsbudgeten i det stora hela relevant hela året, fastän inte nödvändigtvis i detalj. Också på de övriga avdelningarna är det helheten som avgör, inte de enskilda detaljerna.

Att uppskatta kommande händelser, som konkurrenternas åtaganden och vilka konsekvenserna de har för den egna försäljningen, är enligt kontrollern svårt i det skede då budgeten byggs upp. Försäljningschefen anser också att det är mycket svårt att förutse försäljningen efter de två första månaderna i perioden. Produktionsdirektören framhåller att de massiva investeringarna som gjorts under de senaste åren har försämrat förutsägbarheten, och HR-specialisten håller med om att de förändrade förhållandena är svåra att uppskatta, eftersom investeringarna påverkar behovet av rörliga arbetskostnader. Detta stämmer överens med kritikernas påståenden, se t.ex. Fraser

(2001). Däremot tyckte produktutvecklingschefen att det mestadels är enkelt att förutse behoven av investeringar under följande period.

Den flexibla användningen av årsbudgeten, d.v.s. att företaget håller fokus på helheten framom detaljerna, hjälper företaget att snabbt och lokalt reagera på mindre förändringar i omständigheterna. Ett exempel på detta är att budgeterade resurser relativt fritt kan överföras från ett kostnadsställe till ett annat, så länge som kostnadsslaget är lika. Formellt är det första tillfället att reagera på förändringar enligt kontrollern i mars, då en ny prognos för resten av året görs, men i praktiken reagerar man på förändringar i det skede då de uppstår.

Att reagera på stora oförutsägbara händelser sker inte lika snabbt, och i de fallen måste koncernens ledningsgrupp konsulteras. Detta kan ta en längre tid i anspråk. Ibland beslutar huvudkontoret att inga resurser tilldelas ändamålet, och då är det bara att acceptera. Hopes och Frasers (1999) påstående att årsbudgeten är för rigid för att reagera på förändringar stämmer alltså bara delvis in, eftersom årsbudgeten på E-G Finland ändå ger utrymme för flexibilitet, så länge som helheten hålls konstant. McGee (2003) lyfter fram att flexibilitet är viktigt för innovationer; och Frasers (2001) påstående att årsbudgeten förhindrar innovationer stämmer bättre överens med verkligheten på företaget. En innovation eller ett nytt initiativ som man inte har budgeterat för måste presenteras för koncernens ledning. Flera av de intervjuade kunde ge exempel på gånger då årsbudgeten har förhindrat ett initiativ som hade varit lönsamt för företaget, även i det fall då lönsamheten har kunnat påvisas.

Flera faktorer som kritiker hävdar att försämrar årsbudgetens trovärdighet stämmer inte in på årsbudgeteringsprocessen på E-G Finland. Marcino (2000) hävdar att årsbudgetar baserar sig på inkrementella kostnader. Ekholm och Wallins (2000) undersökning visar att företag i Finland i medeltal förhåller sig neutralt till påståendet eller är lite av samma åsikt. I motsats till detta så anser alla de intervjuade att årsbudgeten på E-G Finland inte grundar sig på inkrementella kostnader. Budgeten byggs upp i enlighet med strategin och man försöker omsorgsfullt avgöra vilka kostnader som är nödvändiga i följande period. Varken McGees (2003) påstående att chefer skulle budgetera överdrivet stora kostnader för att vara säkra på att inte överskrida budgeten eller att årsbudgeten skulle leda till "use it or lose it"-mentalitet stämmer in på företagets budgeteringsprocess; det är alla de intervjuade personerna överens om.

Trots att Banham (2011) lyfter fram att endast 11 % av 273 företag är nöjda med årsbudgeten som planeringsverktyg, så verkar de flesta på E-G Finland vara nöjda med den. Detta beror antagligen dels på att årsbudgeten används för att uppnå strategiska målsättningar, men främst på att årsbudgeten kompletteras med rullande prognoser. Controllern medger att årsbudgeten fungerar fint tillsammans med andra verktyg, men utan komplement skulle den bli för statisk. Det är endast försäljningschefen och produktionsdirektören som medger att planeringen eventuellt kunde göras på kortare sikt, men även de tycker att årsbudgeten ändå behövs för att ge ramar åt verksamheten.

6.1.3 Årsbudgetens koppling till strategin

Hope och Fraser (2003b) hävdar att årsbudgeten sällan är sammankopplad till strategin. Parmenter (2003) rapporterar att 66 % av ekonomidirektörerna som deltog i en undersökning utförd av Hacker Benchmarking & Research år 1998 medgav att deras budget påverkades mera av politik än av strategi, och 60 % av respondenterna ansåg att budgeten inte var sammankopplad till strategin. Libby och Lindsay (2010) kommer å sin sida fram till att de flesta respondenterna i deras undersökning åtminstone i viss mån håller med om att deras årsbudget är kopplad till strategin, och att 64 % av de kanadensiska respondenterna anser att årsbudgeten är ett effektivt verktyg för att implementera strategin.

På E-G Finland föregås budgeteringsprocessen av den strategiska dialogen, där strategin noggrant går igenom med huvudkontoret och slutligen godkänns. Då budgeteringsprocessen börjar, har de anställda redan klart för sig vart företaget är på väg, och årsbudgeten används uttryckligen för att översätta strategin till en årsplan. Alla de intervjuade är övertygade om att årsbudgeten är starkt kopplad till strategin. Detta syns i praktiken bl.a. genom att en större del av försäljningschefernas bonus beror på försäljningen av strategiskt viktiga produkter, att endast strategiskt viktiga produktgrupper har en mediabudget och att ledningsgruppens bonus inte endast bestäms enligt rörelseresultat utan man räknar också till DCI:n. Eftersom företags strategi alltid fastställs några månader innan budgeteringsprocessen börjar, behöver inte strategin diskuteras mycket under själva processen. De intervjuade personerna anser därför att

responsen som kommer upp i budgeteringsprocessen inte kan ändra på företagets strategi. Däremot anses det möjligt att taktiker kan ändras till följd av budgetförhandlingarna. Det är alltså tydligt att årsbudgeten är mycket starkt kopplad till strategin på E-G Finland, i motsats till vad Hope och Fraser (2003b) påstår. Däremot medger kontrollern att man i uppbyggandet av budgeten av politiska skäl ibland inkluderar mera möjligheter än risker.

Studien utförd av Ekholm och Wallin (2010) påvisar att starkt strategiorienterade företag använder sig av både årsbudget och rullande prognoser, med mera tyngd på den traditionella årsbudgeten. E-G Finland och dess budgeteringsprocess stämmer bra in på denna beskrivning och stöder forskarnas påstående.

6.1.4 Organisationsstruktur och kontroll

Alla de intervjuade personerna tyckte att årsbudgeten används för att utöva kontroll. HR-specialisten beskriver att årsbudgeten kan jämföras med bibeln i koncernen. I viss mån har koncernen en kultur som präglas av *befalla och kontrollera*-modellen som beskrivs av Hope och Fraser (1999). Hope och Fraser (2003a) förespråkar en kraftig decentralisering av företag för att företaget snabbare skulle kunna reagera på förändringar i affärs miljön. Det är svårt att avgöra i vilken grad E-G Finland fungerar decentraliserat. Å ena sidan har koncernens ledning det sista ordet och stora beslut måste alltid diskuteras med huvudkontoret, men å andra sidan har E-G Finland en hel del spelrum att agera fritt så länge som årsbudgeten för fasta kostnader inte överskrids. Årsbudgeten måste alltid förhandlas fram med koncernens ledning, och koncernens ledning kan bestämma bl.a. om nya investeringar på E-G Finland t.o.m. mitt under ett räkenskapsår, om att frysa en del av marknadsföringsbudgeten eller bestämma över eventuella större avvikelser från årsbudgeten som E-G Finland skulle vilja göra. Detta tyder på att koncernen styrs centraliserat med hjälp av årsbudgeten och den strategiska dialogen. Däremot har E-G Finland relativt mycket frihet att agera inom ramarna för budgeten. Det verkar också som att situationen varierar från år till år, då kontrollern konstaterar att företaget efter ett dåligt år konstant måste förklara och motivera sina

planer till huvudkontoret, medan goda resultat gör att företaget får mera förtroende av huvudkontoret och därmed även mera frihet.

Organisationsstrukturen inom E-G Finland är också relativt centraliserad. Mindre viktiga beslut kan fattas av mellanchefer, men mera betydande beslut diskuteras alltid med förmannen först. Å andra sidan är hierarkin väldigt platt, och organisationen är inte stor. Att ta upp ärenden med sin förman går snabbt och informellt, vilket också medför snabba beslut och en känsla av decentralisering.

Trots att budgetkritikerna anser att centraliserad styrning och frihetsbegränsningarna som årsbudgeten medför är någonting som är dåligt för företaget, är årsbudgetens ramar något som alla de intervjuade personerna *vill* ha. Detta kan bero på att budgeteringsprocessen är deltagande, d.v.s. som kontrollern uttrycker saken byggs budgeten både uppifrån ner och nerifrån upp. Cherrington m.fl. (1988) hävdar att det är givande och motiverande för anställda att få vara med i beslutsfattandet i budgeteringsprocessen. Också Derfuss (2016) kommer fram till att en deltagande budgeteringsprocess leder till att företaget presterar bättre. Produktionsdirektören framhåller att han ger budgeteringsansvar åt alla sina underchefer och går igenom budgetförslaget med dem i tre omgångar. De intervjuade är alla motiverade att hålla sig till årsbudgeten, och anser att ramverket och gränserna är viktiga för företaget.

Eftersom det egentligen är koncernens högsta ledning som har det sista ordet i budgeteringsprocessen, är det möjligt att budgeteringsprocessen bara är skenbart deltagande. Det engelska begreppet *framing* (inramning) innebär att en persons uppfattning om verkligheten avsiktligt och genom olika metoder kan förvrängas så, att den inte längre motsvarar den sanna verkligheten, i de fall då en missuppfattning gynnar en annan aktör (se t.ex. Chong och Druckman, 2007, för mera om framing). Det är således inte uteslutet att budgeteringsprocessen och budgetförslagen på E-G Finland presenteras på ett sätt som får de anställda lägga ner i hierarkin att tro att de har fått vara med och bestämma och sätta ramar för sin verksamhet, även fastän detta inte vore fallet.

Under intervjuerna har de flesta intervjuade personerna i vilket fall som helst insinuerat att ramarna behövs, inte för den intervjuade personen, men för alla andra. Varumärkeschefen är den enda som sade detta rakt ut; att hon misstänker att vissa personer inte skulle klara av att hålla kostnaderna i styr utan årsbudgeten. Så det råder en viss misstänksamhet mot hur andra personer inom företaget skulle klara av att

hantera kostnaderna utan en årsbudget. Dessutom inger budgetens ramar en känsla av trygghet; så länge som alla håller sig till årsbudgeten så känns ett planenligt rörelseresultat tryggt.

Årsbudgeten har blivit kritiserad för att den förhindrar kreativitet (Neely m.fl. 2003). Produktutvecklingschefen anser däremot att årsbudgeten ger upphov till kreativitet då de anställda måste komma på alternativa, kostnadseffektiva metoder för att uppnå målsättningar i de fall då budgeten begränsar förbrukningen av resurser.

Årsbudgeten har hindrat sannolikt lönsamma initiativ inom företaget, vilket påverkar företagets prestation negativt på lång sikt. Den kritiken kunde de intervjuade hålla med om. Varumärkeschefen påminner ändå om att ett tomt bankkonto också kan vara en orsak till att initiativ förhindras. Eftersom ett sämre utfall ökar på kontrollen som utövas av huvudkontoret, kan förhindrandet av nya initiativ också bero på att koncernen anser att E-G Finland inte har råd med extra kostnader. Då uppstår problemet inte direkt p.g.a. årsbudgeten och dess rigiditet. Denna aspekt tas inte upp i ämneslitteraturen, utan där verkar budgetkritikerna utgå ifrån att företaget alltid har extra resurser till förfogande och att förhindrade initiativ alltid beror på budgetens ramar. I verkligheten är ett av årsbudgetens användningsområden att koordinera aktiviteter och planera kassaflödena på förhand, så att det alltid ska finnas resurser tillgängliga då de behövs; men detta kan också innebära en risk för att resurserna är otillgängliga om något överraskande plötsligt sker.

6.1.5 Utvärdering, belöningssystem och resultatmanipulationer

Hope och Fraser (2003c) hävdar att belöningssystem som grundar sig på årsbudgeten är den största orsaken till dysfunktionellt beteende i ett företag, och istället föreslår de bl.a. att man använder relativa mått istället för absoluta, att man ska jämföra prestationen gentemot konkurrenterna eller enheter emellan, och att man ska belöna team istället för individuella personer. På E-G Finland används årsbudgetens finansiella målsättningar på individuell nivå i princip endast för försäljningscheferna. Däremot är allas bonusar bundna till en finansiell målsättning i årsbudgeten, nämligen företagets rörelseresultat. Om företaget inte når de budgeterade målsättningarna utbetalas ingen eller en reducerad

bonus. På detta vis motiveras alla chefer att arbeta mot gemensamma mål. Systemet kan på sätt och vis jämföras med Hopes och Frasers (2003c) förslag på kollektiva belöningar.

För försäljningscheferna grundar sig belöningssystemet på budgeterade finansiella målsättningar med betoning på strategiska produktgrupper. Betoningen av strategiska grupper innebär att en större del av försäljningschefens bonus kommer från att personen har fått försäljningen av en viss strategisk produktgrupp att växa med X %, än av att ha sålt X antal taktiska produkter. Om kunderna väljer bort produkter ur sortimentet, kan försäljningschefen veta redan i början av året att hon inte kommer att nå målsättningen för den produktgruppen. Under vissa omständigheter kan försäljningen jämföras med en justerad budget, men i praktiken händer detta sällan. Då utvärderar hon sig själv gentemot förra årets budget istället, och försöker ändå nå ett så bra resultat som möjligt genom att erbjuda andra produkter istället. Kennedy och Dugdale (1999) hävdar att budgeterade målsättningar som är mycket svåra att nå minskar på personalens motivation. Då målsättningarna snabbt blir orealistiska, är det förståeligt att försäljningschefen söker efter andra metoder att utvärdera sig själv.

De andra chefernas prestationer mäts ofta projektvis, enligt hur projektet har genomförts; om projektet har genomförts inom utsatt tid och om kostnaderna har hållits i styr. Fastän de anställda anser att deras utvärdering och bonus inte hänger ihop med årsbudgeten, så är ju projekten med i årsbudgeten; de är både tids- och kostnadsmissigt inplanerade i den. Så trots att de anställda inte utvärderas enligt en viss finansiell målsättning vid slutet av året så jämförs deras prestation ändå med budgeten. Däremot har de anställda också personliga, icke-finansiella målsättningar som motvikt. På E-G Finland jämförs slutresultatet alltså inte enbart mot det budgeterade. I Libbys och Lindsays (2010) undersökning kom det fram att endast 5 % av de kanadensiska företagen och 9 % av de amerikanska företagen använder årsbudgeten som ett fast prestationskontrakt, och konstaterar att Hope och Fraser överdriver problemet med årsbudgeten som prestationsutvärderingsgrund. Utvärdering- och belöningsmodellen på E-G Finland tyder också på att kritikerna ser årsbudgetens utvärderingsfunktion för enspårigt.

Player (2003) framhåller att belöningar som är kopplade till fasta målsättningar kan leda till en organisationskultur som grundar sig på rädsla, om chefer känner att de är tvungna

att uppnå målsättningarna för att inte bli bestraffade. E-G Finland har ingen distinkt bestraffningskultur. Controllern har aldrig varit med om att någon skulle ha fått sparken till följd av underprestation, och de övriga intervjuade personerna var inte heller rädda för att de skulle underprestera; alla uttryckte en känsla av självsäkerhet och stolthet över sin egen yrkesskicklighet. Personalen på E-G Finland verkar genuint vara kompetent och motiverad att arbeta mot gemensamma mål. Att förlora sin bonus om hela företaget underpresterar gentemot årsbudgeten är dock ett hot som tas på allvar.

Bl.a. Jensen (2011) har riktat mycket kritik mot användningen av årsbudgeten som grund för belöningssystem, eftersom detta enligt honom leder till resultatmanipuleringar. Han beskriver att bonusens storlek ofta går i intervall beroende på hur väl målsättningarna har nåtts. Detta stämmer in åtminstone på kontrollern och försäljningschefen. Båda har ett övre tak på hur stor bonusen kan bli. Bonusen kan alltså inte växa oändligt, liksom fallet teoretiskt sett är i Tyskland, där bonusprogrammet är linjärt. Eftersom marknaden för saft inte utvecklas, anser försäljningschefen ändå att det skulle vara orealistiskt att överskrida de budgeterade målen., vilket minimerar risken för att försäljningscheferna skulle ”sluta sälja” då bonusens tak är nått. Enligt varumärkeschefen strävar de anställda också alltid efter att ”minimera förlusten”, och förnekar att de någonsin skulle tidigarelägga kostnader bara för att göra pågående dåliga period ännu sämre, i hopp om att följande period därmed skulle lyckas bättre.

De enda av de resultatmanipuleringar som nämns av Jensen (2011) och Libby och Lindsay (2010) som förekommer inom företaget är att man ibland skjuter upp på nödvändiga projekt för att hellre ta kostnaderna i nästa period, och i viss mån tidigarelägga kostnader om det finns utrymme för det i budgeten. Då handlar det ändå mest om att jämna ut kostnader mellan åren, och inte uttryckligen för att försämra ett redan dåligt år. Så även om Libbys och Lindsays (2010) undersökning stöder påståendet att årsbudgeten ger upphov till resultatmanipuleringar och att de uppfattas påverka företagets prestation negativt, kan samma inte sägas om E-G Finland i samma utsträckning. Att skjuta upp projekt p.g.a. årsbudgeten upplevdes av vissa påverka företagets prestation negativt, men de flesta ansåg att det berodde på vilket projekt det var frågan om och med hur mycket projektet skjutits upp. De övriga resultatmanipuleringarna ansågs alltså inte ske, och kan således inte ha en negativ inverkan på företaget. Det kan ändå konstateras att E-G Finland har press på sig att nå upp till de budgeterade målsättningarna för att undvika strängare kontroll från

huvudkontoret, vilket leder till att man på företaget försöker balansera rörelseresultatet. Utan en årsbudget skulle företaget antagligen inte ha samma press på sig.

6.1.6 Den upplevda nyttan av årsbudgeten

Alla de intervjuade ansåg att årsbudgeten medförde nytta för företaget med medeltalet + 3,33 på en skala från – 5 till + 5. Libby och Lindsay (2010) använder sig av en skala från 0 till 100, där under 50 innebär att budgeten förstör värde och över 50 att årsbudgeten skapar värde. Medianvärdet för respondenterna blev 70, vilket innebär att respondenterna anser att budgeten skapar värde, men inte så mycket. Om man jämför medianen i Libbys och Lindsays (2010) undersökning med medelvärdet för de anställda på E-G Finland så kan man konstatera att de anställda på E-G Finland är något nöjdare.

I Libbys och Lindsays (2010) undersökning framgår det också att 50 % av respondenterna ansåg att årsbudgeten är oersättlig och att de inte skulle klara sig utan den. På E-G Finland var det däremot 100 % av de intervjuade som ansåg att årsbudgeten är värdeskapande och oersättlig. Årsbudgeten behövs för att översätta strategin till en kortsiktigare plan för ett år åt gången, för att kommunicera planerna till alla inom företaget och för att ge ramar åt verksamheten. Årsbudgeten kompletteras av processen *sales and operations planning*, vilket innebär att planer detaljerat går igenom varje månad. Dessutom kompletteras årsbudgeten varje kvartal med en prognos för utfallet i slutet av året. Fastän produktionsdirektören och försäljningschefen tycker att årsbudgetens planeringsfunktion i viss utsträckning kunde ersättas av kortsiktigare planer, är ingendera av dem färdig att slopa årsbudgeten. Utvärderingen och kompensationen av de anställda har förvisso en koppling till årsbudgeten, men kompletteras också av andra mått och främst personliga, icke-finansiella målsättningar (med undantag för försäljningscheferna, vars målsättningar är helt kopplade till budgeten). Försäljningschefen skulle gärna åtminstone delvis ersätta årsbudgeten som utvärderingsgrund med relativa mått, men de övriga anställda är inte intresserade av att ändra på belöningssystemet.

De som gav de lägsta vitsorden; kontrollern (2), försäljningschefen (3) och varumärkeschefen (3) är också de som upplevde sig ha mest besvär av årsbudgeten. Kontrollern använder mycket av sin tid på årsbudgeten (3 veckor) och kritiserar

årsbudgeten för att vara för tidskrävande och detaljerad. Försäljningschefen kritiserar budgeten främst för dess funktion som bas för utvärdering, och för att den är för detaljerad. Marknadsföringschefen kritiserar också årsbudgeten för att den byggs upp för detaljerat. Hon är däremot inte missnöjd med hur mycket tid som går åt årsbudgeten, fast de 1–2 veckor som hon säger sig behöva för budgeteringsprocessen är relativt mycket. De som inte sade sig ha mycket besvär av årsbudgeten och som utvärderas projektvis eller med personliga, icke-finansiella mått var mycket nöjda med årsbudgeten. Med andra ord tyder detta på att ju mera den anställda har med årsbudgeten att göra, desto negativare upplevs årsbudgeten. Detta i sin tur verkar stöda kritiken mot årsbudgeten, men eftersom alla intervjuade ändå bedömde att årsbudgeten medför nytta för företaget och inte vill slopa den, blir slutsatsen att kritiken som framförts mot årsbudgeten är överdriven.

Trots att årsbudgeten genomsyrar organisationen är de anställda nöjda med den. E-G Finlands budgeteringsprocess liknar det som Sponem och Lambert (2016) kallar för *interaktiv budget*, och som i forskarnas undersökning var den budgeteringsmodell som emottog minst kritik av de anställda. Detta understöder påståendet att årsbudgetens förmåga att skapa värde för företaget beror på hur den används, och verkar förkasta påståendet att årsbudgeten till sin natur är för bristfällig för att fungera. Däremot bör det poängteras att de anställda på E-G Finland var av den åsikten att årsbudgeten ensam, utan kompletterande verktyg, inte skulle fungera. I detta avseende bekräftar forskningen nog budgetkritikernas påstående att årsbudgeten i sig är bristfällig. Men eftersom företag i praktiken kompletterar årsbudgeten med andra verktyg (se t.ex. Libby och Lindsay, 2010 och Ekholm och Wallin, 2000), och i och med att vissa företag som anser sig ha slopat årsbudgeten fortsättningsvis i praktiken tillämpar den på olika sätt (se Henttu-Aho och Järvinen, 2013) kan det konstateras att årsbudgeten fortsättningsvis är relevant och att kritiken som riktats mot den är överdriven.

6.2 Sammanfattning av analysen

För att sammanfatta resultaten av analysen och för att tydligare jämföra fallstudiens resultat med den framförda kritiken i syfte att utvärdera kritiken, används den samlade kritiken av Neely m.fl. (2003) som grund. Varje punkt jämförs med verklig praxis på E-G Finland och diskuteras skilt för sig. Slutligen diskuteras forskningsresultaten.

6.2.1 Konkurrensstrategi

I detta avsnitt diskuteras i vilken omfattning kritiken som riktats mot årsbudgeten beträffande dess roll i företagets strategi stämmer överens med verkligheten på Eckes-Granini Finland Oy Ab.

Påstående 1: Budgeten är sällan inriktad på strategin och ofta motstridig.

Detta stämmer inte. Årsbudgeten på E-G Finland skapas uttryckligen utgående från strategin och används för att implementera strategin på en tidsperiod på ett år. Detta syns på olika sätt, bl.a. genom att budgeteringsprocessen föregås av den strategiska dialogen med huvudkontoret där företagets strategi fastställs; genom att försäljningens bonussystem fäster extra vikt vid strategiskt viktiga produkter; genom att taktiska produkter helt saknar mediabudget och marknadsföringskostnaderna därför hänförs till strategiska produkter och genom att den högsta ledningens bonussystem är kopplad till det strategiska bidraget istället för rörelseresultatet.

Påstående 2: Budgeten koncentrerar sig på kostnadsminskning istället för värdeskapande.

Detta är en halvsanning. Under budgeteringsprocessen försöker man noggrant avgöra vilka kostnader som verkligen behövs. Om man bedömer att man ännu kan vänta med ett projekt eller en åtgärd till följande period, så skjuts projektet upp. Å andra sidan byggs årsbudgeten upp i enlighet med strategin, och uppnåendet av de strategiska målsättningarna är värdeskapande för företaget. Däremot har årsbudgeten också förhindrat sannolikt lönsamma och därmed värdeskapande initiativ, vilket tyder på att

budgeten i dessa fall har lett till att kostnaderna minskats på bekostnad av värdeskapande.

Påstående 3: Årsbudgeten förhindrar flexibilitet och utgör ett hinder mot förändringar.

Ja och nej. Årsbudgeten har förhindrat sannolikt lönsamma initiativ. Å andra sidan används årsbudgeten relativt flexibelt. Cheferna har i viss mån möjlighet att omfördela de budgeterade resurserna mellan sådana kostnadsställen som de är ansvariga för, och därmed kan de snabbt reagera på förändringar som sker under året inom budgetens ramar. Ekonomistyrningen på E-G Finland utvecklas också, och man har tagit i bruk andra verktyg som kompletterar årsbudgeten; årsbudgeten har alltså heller inte förhindrat förändringar inom ekonomistyrningen.

Påstående 4: Budgetar ger lite mervärde, de är byråkratiska och förhindrar kreativitet.

Detta stämmer mestadels inte in på årsbudgeten på E-G Finland. Budgeten upplevs medföra nytta för företaget. Att bygga upp budgeten är arbetsdrygt för en del anställda, men budgeteringsprocessen är deltagande och årsbudgeten kan användas flexibelt. Årsbudgeten har förhindrat sannolikt lönsamma initiativ, men anses annars inte förhindra kreativitet; tvärtom anses budgetens ramar och strikta krav på att hålla kostnaderna i styr ge upphov till kreativitet för att nå målsättningarna utan att belasta företaget med överflödiga kostnader.

Kritiken som berör årsbudgetens prestationsförmåga ur en konkurrensstrategisk synvinkel kan konstateras vara överdriven, fastän inte helt ogrundad. Den största bristen är att årsbudgeten har förhindrat sannolikt lönsamma initiativ. Det är ändå inte bevisat att sloandet av initiativen enkom har berott på årsbudgeten; eventuellt kan orsaken bakom avslagen också härröra sig till att det ekonomiska läget på företaget varit sämre just då och att inbesparningar därför har ansetts oundvikliga av koncernens ledning.

6.2.2 Affärsprocess

Årsbudgeten har kritiserats för att försämra företagets prestation. Här utvärderas kritiken beträffande affärsprocessen.

Påstående 5: Budgetar är kostnads- och tidsmässigt krävande att skapa.

Påståendet stämmer mestadels in på budgeteringsprocessen i E-G Finland. De anställda som tillbringar mera tid på budgetering och har mera besvär av att skapa årsbudgeten (1–3 veckor, detaljerad budgetering) är missnöjdare med budgeteringsprocessen än de, som använder mindre tid (ett par dagar) på budgeteringen. Kostnaden för årsbudgeten har inte diskuterats, men eftersom bl.a. kontrollern ansåg att budgeteringsprocessen är för detaljerad och därmed tung och arbetsdryg, innebär detta att budgeteringsprocessen i sin nuvarande form också medför onödigt arbete, vilket direkt kan översättas till överflödiga kostnader.

Påstående 6: Budgetar skapas och uppdateras för sällan, ofta årligen.

Detta påstående stämmer delvis, i och med att årsbudgeten förvisso skapas årligen för ett räkenskapsår åt gången, men eftersom strategin är bestämd för tre år framåt och försäljningen och tillhörande aktiviteter planeras månatligen upp till 18 månader framåt, utgör årsbudgeten tidsmässigt en mellanform mellan dessa; där strategin översätts till en noggrannare handlingsplan som i sin tur kompletteras med månatlig verksamhetsplanering. Detta innebär att tidsramen på ett år är upplevs passlig. Årsbudgeten uppdateras också i praktiken varje kvartal i form av aktuella prognoser beträffande årets utfall. Däremot kan den ursprungliga, fastställda årsbudgeten inte justeras utan väldigt tunga skäl, t.ex. om tullen plötsligt väljer att höja på punktskatterna. En höjning av punktskatten inverkar höjande på försäljningspriserna och därmed påverkas också produktmixen och försäljningsvolymerna.

Påstående 7: Budgetar skapas utifrån antaganden och gissningar.

Detta stämmer naturligtvis. Däremot har antagandena oftast en välmotiverad grund, då budgeten byggs upp utgående från strategin. Försäljningsvolymen under de två första månaderna grundar sig på kundernas uppskattningar, som har visat sig vara pålitliga. Att förutse förändringar i omgivningen efter de två första månaderna upplevs svårt.

Påstående 8: Budgetar ger upphov till resultatmanipuleringar

Detta stämmer, men inte i den utsträckning som kritikerna påstår. Den enda verkliga resultatmanipuleringen beskrivs av varumärkeschefen, som medgav att räkningen för ett projekt som utfördes under den pågående perioden avtalades ankomma till företaget först under nästa räkenskapsperiod, så att kostnaden kunde flyttas framåt. I övrigt förekommer resultatmanipulering oftare i lättare form, d.v.s. att projekt i verkligheten skjuts upp eller tidigareläggs för att balansera årets utfall. Att skjuta upp på projekt som bedöms vara nödvändiga anses ha en negativ inverkan på företagets prestation på lång sikt.

Sammanfattningsvis kan kritiken i detta avsnitt beträffande affärsprocessen konstateras vara mestadels befogad. Budgeteringsprocessen är tidskrävande för de flesta och ger enligt en del av de intervjuade upphov till onödigt arbete. Däremot kompletteras årsbudgeten med andra verktyg så att företaget ändå hålls à jour. Årsbudgeten grundar sig på olika antaganden, men affärsmiljön präglas inte av exceptionell turbulens. Årsbudgeten ger upphov till resultatmanipuleringar som i viss mån anses påverka företagets prestation på lång sikt negativt, men resultatmanipuleringarna är betydligt färre och av mindre betydelse än vad kritiker påstår.

6.2.3 Organisatorisk förmåga

I detta avsnitt utvärderas kritiken beträffande årsbudgetens roll i utövandet av kontroll och upprätthållandet av centraliserad organisationsstruktur.

Påstående 9: Budgetar förstärker vertikal ledning och kontroll

Detta stämmer. Anställda lägre ner i hierarkin kan i regel inte fatta större beslut utan att diskutera ärendet med sin förman. Ju större beslut det är frågan om, desto högre upp i organisationen behandlas ärendet. Koncernens ledningsgrupp och i sista hand styrelse har det sista ordet, och koncernen kan även direkt befalla t.ex. att E-G Finland måste frysa sin marknadsföringsbudget eller att företaget snabbt måste utveckla en ny produkt för att svara på konkurrenternas innovationer. Omständigheterna förmildras dock av att budgeteringsprocessen är deltagande, och att de anställda uppskattar årsbudgetens ramar.

Påstående 10: Budgetar återspeglar inte de nya strukturer som företag introducerar

E-G Finland har inte radikalt omstrukturerat sin verksamhet under de senaste åren. Årsbudgeten kompletteras ändå av olika verktyg, åtminstone vad planering och utvärdering beträffar; dessa står inte i konflikt till årsbudgeten utan anses fungerar bra som komplement.

Påstående 11: Budgetar ger upphov till barriärer mellan avdelningarna istället för att uppmuntra delande av kunskap

Påståendet stämmer inte in på E-G Finland. Orsaker till detta kan vara att företaget är så litet och därmed intimt, att delande av kunskap är självklart, både formellt och informellt. En annan betydande orsak är den att allas bonusar är kopplade till företags rörelseresultat; detta sporrar till samarbete eftersom det då ligger i allas intresse att företaget kan uppnå sina målsättningar.

Påstående 12: Budgetar får människor att känna sig undervärderade

Detta stämmer i största allmänhet inte, eftersom budgeteringsprocessen är deltagande och därmed får alla chefer vara med i beslutfattningsprocessen. Däremot var produktionsdirektören nog förnärmad den gången koncernens ledning begränsade resurserna för en investering som genom noggranna uträkningar bevisligen hade varit nyttobringande för företaget på lång sikt. Sådana gånger kan budgeten säkerligen få chefer att känna sig undervärderade och maktlösa.

Årsbudgeten kan bekräftas upprätthålla en centraliserad företagsstruktur, även om omständigheterna förmildras av en deltagande budgeteringsprocess som motiverar de anställda att sträva mot företags gemensamma mål. Att årsbudgeten skulle ge upphov till barriärer mellan avdelningar stämmer däremot inte, och de anställda känner sig i regel inte undervärderade.

6.3 Slutsatser och diskussion

Årsbudgetens användningsområden har presenterats; kritiken mot årsbudgeten har tagits upp; tidigare forskning gällande användningen av årsbudgeten och den upplevda nyttan av årsbudgeten har lyfts fram och fallstudiens resultat har beskrivits och analyserats. Med stöd av fallstudien och den tidigare forskningen besvaras forskningsfrågorna: Varför används årsbudgeten under informationsåldern? Upplevs årsbudgeten vara värdeskapande? Är årsbudgeten ännu relevant?

Årsbudgeten på Eckes-Granini Finland Oy Ab används för att översätta den långsiktiga strategin till en kortsiktigare årsplan för ett år och för att koordinera verksamheten. Den används för kontroll både internt inom företaget och av koncernen och för att kommunicera planer både internt och till koncernen. Dessutom används årsbudgeten som grund för belöningsystem på två sätt; för det första kollektivt och villkorligt, genom att de budgeterade målsättningarna måste uppnås tillräckligt bra för att bonusar överhuvudtaget kan utbetalas och för det andra också individuellt för försäljningscheferna, som utvärderas och belönas enligt fastställda försäljningsmålsättningar. Årsbudgeten används ännu eftersom de anställda är nöjda med budgeteringsprocessen, men också för att de är bekväma med den och eftersom de inte känner till andra metoder som helt kunde ersätta årsbudgeten. Frågan är om inte de intervjuade hade varit negativare inställda till årsbudgeten om de hade varit välinformerade om olika alternativ till årsbudgetering, som t.ex. beyond budgeting. BB har varit ett framgångsrikt koncept för flera företag, som t.ex. Handelsbanken och Statoil, och fastän övergångsprocessen från den traditionella årsbudgeten till budgetlöst företagande kan vara tung och medföra flera fallgropar, verkar de som genomgått processen att vara nöjdare än innan (se t.ex. Fahlén, 2016).

Årsbudgeten upplevs vara värdeskapande på E-G Finland. Budgeteringsprocessen fick vitsordet 3,33 i medeltal, vilket betyder att de anställda genomsnittligt upplever att årsbudgeten medför ett gott värde för företaget; detta trots att budgeteringsprocessen av vissa upplevdes vara för detaljerad och tidskrävande, och trots att årsbudgeten ibland har hindrat sannolikt lönsamma initiativ. Alla intervjuade personer ansåg att årsbudgeten behövs för att ge struktur åt verksamheten. Med hjälp av årsbudgeten vet alla inom företaget vart verksamheten är på väg, och då alla respekterar budgetens ramar kan de lite på att alla arbetar tillsammans för att nå företags målsättningar.

De intervjuade personerna anser alla att årsbudgeten är oersättlig p.g.a. den struktur och de ramar som årsbudgeten ger åt verksamheten. Försäljningschefen och produktionsdirektören tyckte att årsbudgeten som planeringsverktyg eventuellt kunde ersättas med kortsiktigare, rullande planering. Eftersom E-G Finland samtidigt använder a) det kortsiktiga, rullande planeringsverktyget *sales planner*, b) den medellånga årsbudgeten med tillhörande avvikelseanalyser kvartalsvis och c) den långsiktiga investerings- och produktutvecklingsplanen så vore det naturligt att planeringsprocessen upplevdes vara onödigt arbetsdryg och föga kostnadseffektiv, fastän planeringsverktygen också stöder varandra. Försäljningschefen anser också att hennes belöningsystem kunde ersättas av relativ utvärdering t.ex. gentemot konkurrenterna. Controllern, försäljningschefen och varumärkeschefen var missnöjda med hur detaljerat årsbudgeten byggs upp. Ingen av de intervjuade är ändå färdiga att frånga årsbudgeten. Istället föreslår de att budgeteringsprocessen kunde göras mindre arbetsdryg genom att lätta på detaljkravet, eftersom verksamheten ändå planeras fortlöpande med andra verktyg.

Tidigare forskning stöder uppfattningen att årsbudgeten ännu används och att den kan upplevas vara värdeskapande. Undersökningen av Ekholm och Wallin (2000) påvisar att endast 14,3 % av alla respondenterna har slopat årsbudgeten. I studien om företag som frångått årsbudgeten av Henttu-Aho och Järvinen (2013) kommer det ändå fram att även företag som anser sig ha slopat årsbudgeten i någon mån tillämpar årsbudgeten, exempelvis i form av en årsplan för fasta kostnader eller genom att frysa årets första prognos i syfte att använda den som grund för avvikelseanalyser. I Ekholms och Wallins (2011) studie framgår att strategiorienterade företag använder sig av både årsbudget och av rullande prognoser, med betoning på årsbudgeten. Libbys och Lindsays (2010) undersökning av bolag i Nordamerika indikerar dels att endast 8 % av respondenterna upplevde att årsbudgeten medförde antingen ett negativt värde (skada) för företaget eller inget värde alls, och dels att 50 % av respondenterna ansåg att årsbudgeterna var oersättliga och att de inte skulle klara sig utan. Sponems och Lamberts (2016) studie bekräftar att årsbudgeten kan tillämpas på olika sätt, och att den upplevda nyttan berodde på hur årsbudgeten användes.

Men stöd av fallstudien och den tidigare forskningen kan det konkluderas att trots att flera företag framgångsrikt har övergått till budgetlöst företagande, är årsbudgeten ännu synnerligen relevant och också värdeskapande, förutsatt att den tillämpas på rätt sätt och

kompletteras av andra verktyg. Kritiken som riktats mot årsbudgeten kan därmed anses vara mestadels överdriven.

6.4 Studiens tillförlitlighet

För att svara på forskningsfrågorna (om årsbudgeten ännu är relevant; varför årsbudgeten ännu används och om den anses vara värdeskapande) utfördes det en fallstudie i företaget Eckes-Granini Finland Oy Ab. Som metoder användes intervjuer som inkluderade en enkät på en fråga, där respondenterna fick utvärdera graden av den upplevda nytta eller skadan som årsbudgeteringen medför. Alternativt hade en enkätstudie kunnat genomföras, där respondenterna hade varit samma personer som nu intervjuades, eller eventuellt alla arbetstagare på E-G Finland, också de som saknar budgeteringsansvar. Forskningsfrågornas natur är ändå av sådant slag, att en kvantitativ studie inte hade lämpat sig för ändamålet. En enkätstudie av kvalitativt slag hade inte heller kunnat ersätta intervjuerna som forskningsmetod, eftersom studien krävde djupgående och omfattande svar för att uppnå hög reliabilitet.

Kravet på validitet uppfylls genom att intervjuobjekten alla hade budgeteringsansvar. De arbetade alla inom olika avdelningar på företaget. Dessutom representerades olika hierarkiska nivåer (företagets högsta ledning och mellanchefer) och olika funktioner (försäljning, produktion, stödfunktioner), vilket möjliggör att årsbudgetens användbarhet och relevans kan betraktas ur olika synvinklar för en tillförlitlig helhetsbild. Däremot påverkas studiens validitet av faktumet att E-G Finland kompletterar årsbudgeten med andra verktyg, varför kritiken som riktats mot årsbudgeten inte entydigt kan bekräftas eller förkastas med hjälp av fallstudien; ur den tidigare forskningen där kritiken framförs framkommer det inte tydligt om kritiken bara gäller i de fall då årsbudgeten är det enda tillämpade verktyget för ekonomistyrning (om sådana företag överhuvudtaget finns) eller om kritiken riktas mot årsbudgeten oavsett kompletterande verktyg.

Intervjuerna utfördes på företaget och alla intervjuer spelades in för att öka på studiens reliabilitet. Intervjuerna var semistrukturerade, för att de erhållna svaren säkrare skulle vara relevanta, men å andra sidan gavs utrymme för tillägsfrågor då det behövdes. Intervjuobjekten hade också möjlighet att fråga vad som avsågs med frågorna i de fall

avsikten med frågorna blev otydlig. Så kunde också säkerställas att de intervjuade förstod syftet med frågorna och kunde svara på dem. Intervjuobjekten fick bekanta sig med frågorna i god tid på förhand, för att säkerställa att personerna kan svara på alla frågor korrekt och med aktuell information. Därmed kan studiens tillförlitlighet å andra sidan lida, eftersom intervjuobjekten hade möjlighet att reflektera över budgeteringsprocessen tillsammans i förväg; däremot förblir det okänt om denna möjlighet alls har utnyttjats. Eftersom tolkningen av intervjuobjektens utsagor påverkas av forskarens egna värderingar och uppfattning, är det också möjligt att utsagorna skulle tolkas annorlunda av en annan forskare. Med hjälp av minienkäten kunde intervjuobjektens uppfattning om årsbudgetens medförda nytta för företaget mätas i siffror, där medeltalet blev + 3,33. Detta slutresultat ger inte utrymme för subjektiva tolkningar; endast tolkningar om varför årsbudgeten upplevdes så användbar kan ifrågasättas.

Av alla de anställda med budgeteringsansvar valdes just dessa personer ut eftersom de vid förfrågan själva frivilligt anmälde intresse att delta. Det är möjligt att svaren skulle se annorlunda ut om studien gjorts på uppdrag av företaget och om företaget hade tvingat utvalda personer att ställa upp. Men även nu var de anställda väldigt måna om att bedöma att årsbudgeten är viktig för företaget som helhet, fastän det mellan raderna gick att läsa att den personliga upplevelsen av årsbudgeten inte var lika rosig, vilket möjligen tyder på en viss organisatorisk gruppdisciplin. Detta alltså trots att de intervjuade personernas anonymitet har garanterats så till vida, att deras namn inte nämns i studien; men så som HR-specialisten konstaterade så finns det bara en HR-specialist på företaget. Undersökningen har därför i praktiken utförts bara semianonymt. I och med att studien inte görs på uppdrag av företaget kan forskarens oberoende ställning garanteras.

Fallstudien har också begränsningar. Alla anställda kunde inte intervjuas. Dessutom begränsades fallstudien till ett enda företag. Eftersom årsbudgeten tillämpas annorlunda på olika företag, hade samma frågor på ett annat företag sannolikt genererat ett annat utfall. Däremot är svaren konsistenta med tidigare forskning (bl.a. Libby och Lindsay, 2010; Ekholm och Wallin, 2000 och 2011; Sponem och Lambert, 2016), vilket betyder att resultaten ändå indikerar att årsbudgeten också allmänt fortfarande används och upplevs vara värdeskapande.

6.5 Förslag på fortsatt forskning

Studien är intressant för företag som är osäkra på hur bra den egna budgeteringsprocessen fungerar och som överväger mellan alternativen att förbättra budgeteringsprocessen eller att slopa den helt. Fastän framgångsrika företag som t.ex. Svenska Handelsbanken helt har frångått årsbudgeten, indikerar studien att kritiken som riktats mot årsbudgeten till viss del är överdriven, och att årsbudgeten tillsammans med övriga verktyg också upplevs skapa värde i företag. Årsbudgeten behöver alltså inte vara ”ett onödigt ont”.

Eftersom studien bekräftar att årsbudgeten på Eckes-Granini Finland Oy Ab anses värdeskapande och oersättlig och därmed i högsta grad relevant, och eftersom tidigare forskning också indikerar att nyttan av årsbudgeten beror på hur den tillämpas istället för att den till sin natur är för bristfällig för att fungera samt att även företag som anser sig ha frångått årsbudgeten fortsättningsvis tillämpar årsbudgeten i olika grader, är det bevisat att årsbudgeten ännu är relevant. Däremot vore det intressant att närmare undersöka och jämföra ekonomistyrningspraxisen på olika företag, för att komma fram till vilka faktorer som påverkar valet av styrningsmixen och för att komma till insikt om det finns en enda optimal styrningsmix som skulle fungera i alla bolag inom t.ex. samma bransch.

Ett annat alternativ vore att jämföra prestationen mellan två eller flera företag inom samma bransch, där minst ett företag har slopat årsbudgeten och minst ett företag använder sig av årsbudgeten som styrmedel, för att undersöka om den valda styrningsmodellen har en inverkan på företagsprestationen på lång sikt. Sådan forskning kunde ytterligare hjälpa företagsledare att optimera styrningsmixen i sitt företag för att förbättra företagets prestation och för att göra chefer nöjdare.

7 SAMMANFATTNING

Enligt Horngren m.fl. (1996) sysslar nästan alla företagsledare med budgetering i någon form. Hansen och van der Stede (2004) förklarar att de viktigaste användningsändamålen för årsbudgeten är att planera och kontrollera verksamheten, kommunicera planerna till de anställda och att motivera och utvärdera de anställda för att de säkert ska agera i enlighet med företagets önskemål. Emmanuel m.fl. (1990) poängterar också att årsbudgeten ger formell tillåtelse att spendera, vilket medför att de anställda kan känna sig trygga så länge de spenderar inom budgetens ramar.

Till en följd av globaliseringen och den tekniska utvecklingen har affärsomgivningen blivit alltmer turbulent. Hope och Fraser (1997) beskriver förändringen så, att industriåldern, då marknadsläget var stabilt och de viktigaste faktorerna för företagets framgång var resurser som kapital och arbetskraft, är förbi och att informationsåldern istället har börjat. Nu är marknadsläget turbulent och oförutsägbart och företagets värde utgörs främst av intellektuellt kapital. Forskarna hävdar att årsbudgeten till följd av detta har förlorat sin relevans.

Neely m.fl. (2003) rapporterar att årsbudgeten kritiserar på flera olika sätt. Årsbudgeten anses vara fränkopplad från strategin. Budgeteringsprocessen anses vara arbetsdryg, tidskrävande och kostsam. Den grundar sig på antaganden och gissningar, och påstås därför bli snabbt utdaterad. Dessutom är den så rigid och byråkratisk, att den förhindrar flexibilitet och snabba reaktioner på förändringar, och kväver innovation. Fastän årsbudgeten används som utvärderingsgrund i syfte att motivera de anställda, kritiserar systemet för att ge upphov till resultatmanipuleringar som på lång sikt inverkar negativt på företagets värde, och i värsta fall kan årsbudgetens koppling till belöningar och bestraffningar leda till bedrägerier (Player, 2003). Andra svagheter som har identifierats är att årsbudgeten koncentrerar sig på kostnadsminskning istället för värdeskapande, att de uppdateras för sällan och att de får de anställda att känna sig undervärderade.

Hansen m.fl. (2003) framhåller att kritiken har lett till två olika reaktioner: att förbättra budgeteringsprocessen, främst genom att förbättra årsbudgetens planeringsfunktion genom att övergå till aktivitetsbaserad styrning, eller genom att helt slopa årsbudgeten och övergå till beyond budgeting, ett uttryck som myntats av grundarna av BBRT. Den pågående debatten handlar om ifall nyttan av årsbudgeten beror på hur den används,

eller om årsbudgeten till sin natur är för bristfällig för att klara av att skapa värde i dagens läge.

Mot denna bakgrund uppstår då följande frågor: Om årsbudgeten verkligen skulle fungera så dåligt som vissa kritiker påstår och om den helt kunde ersättas av andra verktyg, varför används årsbudgeten under informationsåldern? Upplevs budgeteringsprocessen fortsättningsvis vara värdeskapande? Är årsbudgeten relevant? Studien syfte är att besvara forskningsfrågorna och därmed också utvärdera kritiken som riktats mot årsbudgeten.

För att besvara forskningsfrågorna utförs en fallstudie i ett finskt, tillverkande företag, Eckes-Granini Finland Oy Ab som hör till en tyskägd koncern med huvudkontoret i Tyskland. Fallstudien består av tre delar: en mera djupgående intervju med företagets senior controller, fem kortare intervjuer med personer som arbetar inom olika avdelningar på företaget (en försäljningschef, en varumärkeschef, produktutvecklingschefen, HR-specialisten och produktionsdirektören) och slutligen ombes de intervjuade personerna utvärdera i vilken grad årsbudgeten medför skada eller nytta för företaget på en skala som går från – 5 (mycket skada) till + 5 (mycket nytta). Den erhållna informationen jämförs med tidigare forskning och också mot den framförda kritiken.

Det visade sig att arbetsbördan och tiden som går budgeteringsprocessen varierar mellan de intervjuade personerna. Controllern tillbringar mest tid på budgeteringsprocessen (3 veckor) och produktutvecklingschefen tillbringar minst tid (1–2 dagar). Hope och Fraser (2003b) uppskattar att budgeteringsprocessen upptar 20–30 % av ledningsgruppens och ekonomichefers tid, vilket är betydligt mycket mera än på E-G Finland.

Budgeteringsprocessen på E-G Finland räcker ca 12 veckor i sin helhet. Budgeteringsprocessen är alltså tidsmässigt kortare än vad Hope och Fraser (2003b) hävdar (4–5 månader) men längre än medianen i Libbys och Lindsays (2010) undersökning (6 veckor i Kanada, 10 veckor i USA).

Budgeteringsprocessen upplevs vara för arbetsdryg av en del av de intervjuade, och kontrollern är missnöjd med arbetstiden som årsbudgeteringsprocessen kräver. Därmed kan det konstateras att kritiken som riktats mot årsbudgeten i detta fall är befogad, men starkt överdriven.

På E-G Finland upplevs det vara svårt att förutse förändringar i kommande period i det skede som budgeten byggs upp, speciellt med tanke på vilka produkter som kunderna väljer att ta med i sitt sortiment från och med mars. Också de massiva investeringarna som gjorts under de senaste åren försvårar uppskattningen av hur produktionen påverkas av dessa. Player (i Teach, 2014) överdriver milt när han hävdar att årsbudgeten grundar sig på gissningar som alla kommer att visa sig vara fel. Årsbudgeten på E-G Finland byggs ut utgående från strategin och ger i viss mån också utrymme för flexibilitet, så att man ska kunna omfördela resurser för att snabbare kunna svara på förändringar i affärsomgivningen. Det viktigaste anses vara att de totala budgeterade kostnaderna inte överskrids. Årsbudgeten kan alltså i viss mån användas flexibelt, och då stämmer Hopes och Frasers (1999) påstående att årsbudgeten är för rigid för att kunna reagera på förändringar bara delvis. Alla de intervjuade har varit med om att ett sannolikt lönsamt initiativ har förhindrats av årsbudgeten, och stora beslut inte kunnat fattas nära kunden utan måste behandlas av företagets ledningsgrupp eller t.o.m. koncernens ledningsgrupp.

De intervjuade cheferna var mestadels nöjda med årsbudgetens funktion som planeringsverktyg, men detta beror sannolikt på att årsbudgeten kompletteras med månatlig rullande planering och dessutom även med nya prognoser för periodens utfall kvartalsvis. Utan kompletterande verktyg skulle årsbudgeten vara för statisk.

Hope och Fraser (2003b) hävdar att årsbudgeten sällan är sammankopplad till strategin. På E-G Finland byggs årsbudgeten uttryckligen upp utgående från strategin. Detta syns bl.a. genom att försäljningen av strategiska produkter betonas i försäljningschefernas bonusprogram, att endast strategiska produktgrupper har en mediabudget och att ledningsgruppens bonus inte kopplas enbart till rörelseresultatet, utan istället räknas investeringar i konsumenter till rörelseresultatet för att spenderande av strategisk betydelse inte skulle begränsas för att kunna uppvisa ett bättre rörelseresultat. Libbys och Lindsays (2010) undersökning står också i konflikt med Hope och Fraser (2003b). Därför kan tesen om att årsbudgeten sällan är sammankopplad med strategin i det här fallet förkastas.

Hope och Fraser (2003a) förespråkar en kraftig decentralisering av företag för att företaget snabbare skulle kunna reagera på förändringar. E-G Finland är centraliserat, men eftersom årsbudgeten ger utrymme för flexibilitet i viss mån, har också de som är

lägre ner i hierarkin möjlighet att inom ramarna för budgeten fatta beslut på egen hand, eller genom att diskutera ärendet med sin förman. Årsbudgeten används alltså för att utöva kontroll på företaget. De anställda är ändå nöjda med kontrollen och anser att årsbudgeten ger den struktur och de ramar åt verksamheten som företaget behöver. Budgeteringsprocessen är deltagande, och på så sätt motiveras de anställda att arbeta mot gemensamma mål.

Att företaget uppnår sina övergripande målsättningar tillräckligt bra är ett villkor för att bonus ska utbetalas. Detta sporrar till samarbete, och kan jämföras med Hopes och Frasers (2003c) förslag om kollektiva belöningar istället för individuella. I övrigt är det bara försäljningschefernas bonussystem som direkt grundar sig på uppnående av budgeterade målsättningar. De övriga anställda utvärderas enligt personliga, icke-finansiella mått eller indirekt enligt budgeten om de utvärderas enligt hur bra de implementerat projekt; om de hållit kostnaderna i styr och genomfört projektet inom utsatt tid).

Enligt Hope och Fraser (2003c) är belöningssystem som grundar sig på årsbudgeten den största orsaken till dysfunktionellt beteende i en organisation. Jensen (2011) kritiserar dylika belöningssystem för att ge upphov till en rad olika resultatmanipuleringar. Libbys och Lindsays (2010) undersökning stöder påståendet att olika typer av resultatmanipuleringar förekommer i organisationer, och att de i viss mån upplevs inverka negativt på företags prestation på lång sikt. Den enda typen av resultatmanipulering som förekommer på E-G Finland är balanserande av rörelseresultatet genom att skjuta upp på nödvändiga kostnader till följande period, eller tidigare lägga kostnader till pågående period. Vid ett tillfälle var det frågan om att utföra största delen av projektet under pågående period och ta räkningen och boka kostnaden i nästa, men annars handlar det helt konkret om att tidigare lägga eller skjuta upp projekt. Att skjuta upp på icke-akuta åtgärder ansågs inte vara ett problem, men då det var frågan om åtgärder som ansågs vara nödvändiga, upplevdes förflyttningarna påverka företags prestation negativt, eller åtminstone öka på riskerna.

På det stora hela är de intervjuade personerna nöjda med årsbudgeten och anser att årsbudgeten medför nytta för företaget, med medeltalet 3,33 på en skala från -5 till +5, där -5 = mycket skada, 0 = varken positivt eller negativt värde och +5 = mycket nytta. På E-G Finland var man alltså ännu nöjdare än vad respondenterna var i Libbys och

Lindsays (2010) undersökning, där medianen bland alla respondenter blev 70 poäng av 100, där 0 = mycket skada, 50 = inget värde och 100 = utmärkt värde. Det är värt att notera att de personer som hade starkast koppling till årsbudgeten (tidsmässigt eller genom utvärdering) var mindre nöjda än de som upplevde att årsbudgeten inte var tidsmässigt krävande och vars utvärdering mera grundade sig på individuella och icke-finansiella mått. Ingen var ändå färdig att slopa årsbudgeten helt.

Budgeteringsprocessen och årsbudgeten på E-G Finland liknar det som Sponem och Lambert (2016) kallar för interaktiv budget, som är den modell som i deras undersökning fick minst kritik. Detta understöder påståendet att årsbudgetens förmåga att vara värdeskapande för företaget beror på hur årsbudgeten tillämpas. Studien av Ekholm och Wallin (2000) påvisar att endast 14,3 % av respondenterna påstår att de har frångått årsbudgeten. Undersökningen av Henttu-Aho och Järvinen (2013) påvisar ytterligare att drag av årsbudgeten förekommer också inom sådana företag som anser att de slopat årsbudgeten. Libbys och Lindsays (2010) undersökning påvisar att endast 8 % av respondenterna upplevde att årsbudgeten var mera till skada än till nytta för företaget, och att 50 % av cheferna ansåg att årsbudgeten är oersättlig och att de inte skulle kunna klara sig utan.

Fallstudien och den tidigare forskningen indikerar att årsbudgeten fortfarande används i stor utsträckning och att den anses vara tydligt värdeskapande och därmed även relevant, förutsatt att den används på rätt sätt och kompletteras med andra verktyg. Då kan kritiken mot årsbudgeten också konstateras vara överdriven.

KÄLLOR

Tryckta källor

Adams, Carol, Zahiruk Hoque och Patty McNicholas (2006) Case studies and action research, ingår i **Hoque, Zahirul** (red.) *Methological Issues in Accounting Research: Theories and Methods*, s. 361–426, London: Spiramus Press Ltd

Almqvist, Roland, Johan Graaf, Erik Jannesson, Anders Parment och Matti Skoog (2016) Boken om ekonomistyrning, Lund: Studentlitteratur AB

Bourmistrov, Anatoli och Katarina Kaarbøe (2013) From comfort to stretch zones: A field study of two multinational companies applying “beyond budgeting” ideas, *Management Accounting Research* 24 (3), s. 196–211

Banham, Russ (2012) Freed from the budget, *CFO* 28 (7) s.41–46

Borah, Porismita (2011) Conceptual Issues in Framing Theory: A Systematic Examination of a Decade’s Literature, *Journal of Communication* 61 (2), s. 246–263

Brown, Jason L., Joseph G. Fisher, Sean A. Pfeffer, Sprinkle och Geoffrey B. Sprinkle (2017) The Effect of Budget Framing and Budget-Setting Process on Managerial Reporting, *Journal of Management Accounting Research* 29 (1), s. 31–44

Bunce, Peter (2003) Blow the budget! *Manufacturing Engineer* 82 (1), s. 34–37

Cherrington, J. Owen, E. Dee Hubbard och David H. Luthy (1988) Cost accounting: a managerial approach (2:a upplagan), Saint Paul, MN : West

Chong, D., & Druckman, J. N. (2007) Framing theory, *Annual Review of Political Science* 10 (1), s.103–126

Cokins, Gary och Alan Dybvig (2018) OIS: Next Generation Budgeting, *Strategic Finance* April 2018 (4), s. 39–45

Derfuss, Klaus (2016) Reconsidering the participative budgeting-performance relation: A meta-analysis regarding the impact of level of analysis, sample selection, measurement, and industry influences, *The British Accounting Review* 48 (1) s. 17–37

Drury, Colin (2008) Management and Cost Accounting (7:e upplagan), London: Thomson Learning

Ekholm, Bo-Göran och Jan Wallin (2000) Is the annual budget really dead? *European Accounting Review* 9 (4), s. 519–539

Ekholm, Bo-Göran och Jan Wallin (2011) The Impact of Uncertainty and Strategy on the Perceived Usefulness of Fixed and Flexible Budgets, *Journal of Business Finance and Accounting* 38 (1–2), s. 145–164

Emmanuel, Clive R., David Otley och Kenneth Merchant (1990): Accounting for management control, London: Chapman and Hall

Fahlén, Knut (2016) Beyond budgeting i praktiken – Vägledning till dynamisk ekonomi- och verksamhetsstyrning, Kina: People Printing

Fraser, Robin (2001) Figures of hate, *Financial Management* February 2001, s. 22–25

Hansen, Stephen C., David T. Otley och Wim A. Van der Stede (2003): Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective, *Journal of Management Accounting Research* 15 (1), s. 95–116

Hansen, Stephen C. och Wim A. Van der Stede (2004), Multiple facets of budgeting: An explanatory analysis, *Management Accounting Research* 15 (4), s. 415–439

Henttu-Aho, Tiina och Janne Järvinen (2013) A Field Study of the Emerging Practice of Beyond Budgeting in Industrial Companies: An Institutional Perspective, *European Accounting Review* 22 (4) s. 765–785

Hope, Jeremy och Robin Fraser (1997) Beyond budgeting... Breaking through the barrier to ‘the third wave’, *Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants* 75 (11), s. 20–24

Hope, Jeremy och Robin Fraser (1999) Budgets: the hidden barrier to success in the new information age, *Accounting & Business* (March), s. 24–26

Hope, Jeremy och Robin Fraser (2000) beyond budgeting, *Strategic Finance* 82 (4), s. 30–35

Hope, Jeremy och Robin Fraser (2003a) Who Needs Budgets? *Harvard Business Review* 81 (2), s. 108–115

Hope, Jeremy och Robin Fraser (2003b) *Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*, Boston: Harvard Business School Press

Hope, Jeremy och Robin Fraser (2003c) New ways of setting rewards: The beyond budgeting model, *California Management Review* 45 (4) s. 103–119

Horngren, Charles T., Gary L. Sundem och William O. Stratton (1996): Introduction to management accounting (10:e upplagan), Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall

Michael C. Jensen och Kevin J. Murphy (1990) CEO Incentives—It's Not How Much You Pay, But How, *Harvard Business Review* 68 (3) s. 138–149.

Kennedy, Alison och David Dugdale (1999): Getting the most from BUDGETING, *Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants* 77 (2), s. 22–24

Jensen, Michael (2001) Corporate budgeting is broken - Let's fix it, *Harvard business review* 79 (10) s. 95–101

Libby, Theresa och R. Murray Lindsay (2007): Beyond budgeting or better budgeting? *Strategic Finance* 89 (2), s. 46–51

Libby, Theresa och R. Murray Lindsay (2010) Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice, *Management Accounting Research* 21 (1), s. 56–75

Marcino, George R. (2000) Obliterate traditional budgeting, *Financial Executive* 16 (6), s. 29–31

McGee, Suzanne (2003) Breaking free from budgets, *Inc. Magazine* 25 (10) s. 72–75

Merchant K. A. (1985) Organizational controls and discretionary program decision making: A field study, *Accounting, Organizations and Society* 10 (1) s. 67–85

Mitchell, Max (2005) Beyond Budgeting: Case Studies in North American Financial Services, *Journal of Performance Management* 18 (1) s. 3–15

Moll, Jodie och Zahirul Hoque (2002) Rational Choice Theory, ingår i **Hoque, Zahirul** (red.) *Methodological Issues in Accounting Research: Theories and Methods*, s. 7–18, London: Spiramus Press Ltd

Neely, Andy, Mike Bourne och Chris Adams (2003) Better budgeting or beyond budgeting?, *Measuring Business Excellence*, 7 (3), s. 22–28

Parmenter, David (2003) Abandon budgets and set your enterprise free, *New Zealand Management*, 50 (9) s. 41–43

Player, Steve S. (2003) Why some organizations go “beyond budgeting”, *The Journal of Corporate Accounting & Finance* 14 (3) s. 3–9

Rosenburg, Hilary (2001) Building a better carrot, *CFO Magazine* (Juni 2001) s. 64–70

Ryan, Bob, Robert W Scapens och Michael Theobald (2002) Research Method and Methodology in Finance and Accounting, 2:a upplagan, Cornwall: Thomson

Schmidt, Jeffrey A. (1992) IS IT TIME TO REPLACE TRADITIONAL BUDGETING? *Journal of Accountancy* 174 (4), s. 103–107

Sponem, Samuel och Caroline Lambert (2016): Exploring differences in budget characteristics, roles and satisfaction: A configurational approach, *Management Accounting Research* 30 s. 47–61

Stedry, Andrew C. (1960) Budget Control and Cost Behaviour, Englewood Cliffs, N. J.: Prentice Hall

Teach, Edward (2014) No Time For Budgets, *CFO* 30 (4), s. 36–41

Wallander, Jan (1999) Budgeting – an unnecessary evil, *Scandinavian journal of management* 15 (4), s. 405–421

Wildavsky, Aaron B. (1986) Budgeting – a comparative theory of budgetary processes, Revised edition. New Brunswick, New Jersey: Transaction Books

Wildavsky, Aaron B. och Naomi Caiden (2001) The new politics of the budgetary process (4. upplagan). New York: Addison-Wesley Educational Publishers Inc

Østergren, Katarina och Inger Stensaker (2011) Management Control without Budgets: A Field Study of 'Beyond Budgeting' in Practice, *European Accounting Review* 20 (1) s. 149–181

Internetkällor

BBRT.ORG (2014): URL: bbrt.org, besökt 27.3.2015

Eckes-Granini Finland Oy Ab (2018): URL: eckes-granini.fi/yritys, besökt 18.5.2018

Bilaga 1: Intervjuguide, senior controller

Del 1: Tiden och resurserna som upptas av budgeteringsprocessen

1. Berätta om er budgeteringsprocess.
2. Hur många veckor räcker budgeteringsprocessen?
3. Hur mycket av din tid upptar budgeteringsprocessen (inklusive uppföljning) totalt i veckor? (1 vecka = 40 h)

Del 2: Planering, möjlighet till att reagera på förändringar i omgivningen

4. Hur enkelt är det att förutspå följande förändringar under det kommande året i det skedet då årsbudgeten sammanställs:
 - a) Konkurrenternas åtaganden (prissättning, kampanjer, nya produkter)
 - b) Företagets intäkter (efterfrågan och försäljningspriser)
 - c) Företagets kostnader
 - d) Kundernas preferenser (olika trender)
 - e) Tillgänglighet och priser på råvaror och arbetskraft
5. Tycker du att det är svårt att skapa en precis och träffsäker årsbudget? – Har du varit med om att det verkliga resultatet exakt stämmer överens med det budgeterade?
6. Hur länge tycker du att årsbudgeten hålls relevant?
7. Är det möjligt att starkt avvika från (kostnads)budgeten? I vilka fall?
8. Hur snabbt kan beslut om avvikelser fattas?
9. Kompletterar ni årsbudgeten med andra planeringsverktyg, t.ex. rullande prognoser?
10. Upplever du att företaget har nytta av årsbudgeten i planerings- och koordineringssyfte? Varför (inte)?
11. Skulle årsbudgeten kunna slopas och ersättas av t.ex. rullande prognoser?

Del 3: Strategi

12. Utformas budgeten utgående från strategiska målsättningar eller främst utgående från förra årets budget med justeringar?

13. Har responsen ni fått i budgeteringsprocessen någonsin fått er att ändra på strategin eller taktiker?
14. Upplever du att årsbudgeten är användbar för att kunna uppnå strategiska mål?

Del 4: Organisationsstruktur

15. Inom vilka ramar har anställda lägre ner i hierarkin frihet att agera som de vill; eller kontrolleras alla aktiviteter uppifrån?
16. Hur användbar tycker du att budgeten är för att utöva kontroll?

Del 5: Prestationsutvärdering och kompensation

17. Används årsbudgeten som grund för prestationsutvärdering inom företaget?
18. Vilka är konsekvenserna för att man under- eller överskrider budgeten?
19. Hur kompenseras man för att man hållit sig till budgeten?
20. Tas andra faktorer i beaktande då prestationsutvärderingen görs? (andra styrmedel, nyckeltal eller oförutsägbara externa faktorer)
21. Har följande företeelser observerats inom företaget?
 - a) Spenderande av alla budgeterade medel i slutet av året för att inte förlora dem i följande period.
 - b) Uppskjutande av nödvändiga kostnader (underhåll, reklam, produktutveckling) till följande period för att kunna hålla sig till budgeten under pågående period.
 - c) Accelerering av försäljningen i slutet av året (t.ex. m.h.a. rabatter) för att uppnå budgeterade mål.
 - d) Att tidigarelägga kostnader från följande period till nuvarande period i det fall då budgeten ändå kommer att överskridas, för att öka på chanserna till bonus under följande period.
 - e) Att förhandla om målsättningar som är mycket enkla att uppnå för att säkerställa en gynnsam utvärdering och/eller bonus?
 - f) Bokas kostnader på fel kostnadsställe i de fall då det egentliga kostnadsstället redan är "fullt"?

- 22. Upplever du att dessa beteenden påverkar företagets prestation negativt?
- 23. Tycker du att årsbudgeten fungerar bra som utvärderingsgrund, eller kunde den ersättas helt med något annat system? Varför?

Del 6: Årsfunktionens funktionsduglighet i allmänhet

- 24. Anser du att årsbudgeten är användbar för andra ändamål, som t.ex. kommunikation? Varför?
- 25. Tycker du att årsbudgeten på det stora hela är mera till nytta eller till skada?
Skala -5 till 5, där -5 = stor skada, +5 = stor nytta, 0 = varken nytta eller skada.
- 26. Tycker du att årsbudgeten kunde slopas? Varför? Om inte: varför inte?

Bilaga 2: Haastattelukysymykset

Osa 1: Budjetointi ja ajankäyttö

1. Mikä on roolisi budjetointiprosessissa?
2. Kuinka paljon aikaa käytät vuosittain budjetointiin?

Osa 2: Suunnittelu, muutoksien ennakoitavuus ja budjetin joustavuus

3. Kuinka haastavaa on ennakoida tulevalla kaudella tapahtuvia muutoksia siinä vaiheessa, kun budjettia luodaan?
 - a. Kilpailijoiden toimenpiteet (kampanjat, hinnoittelu, uusia tuotteita)
 - b. Yrityksen tulot (myyntihinnat, kysyntä...)
 - c. Yrityksen kustannukset
 - d. Asiakkaiden mieltymykset (trendit)
 - e. Resurssien (raaka-aineiden, työvoiman...) saatavuus ja hinnat
4. Voiko (kustannus)budjetista poiketa, kun yllättävät muutokset toimintaympäristössä sitä vaativat (esim. uuden investoinnin tai kampanjan toteuttamiseen)? Miten nopeasti tarpeellisista toimenpiteistä voidaan päättää?
5. Koetko vuosibudjetin olevan hyödyllinen suunnittelunäkökulmasta?

Osa 3: Strategia

6. Luodaanko budjetti strategisiin tavoitteisiin perustuen vai käytetäänkö pohjana viime vuoden toteutuneita lukuja?
7. Onko budjetointiprosessissa esitetty palaute johtanut muutoksiin strategiassa tai taktiikoissa?

Osa 4: Organisaatorakenne

8. Kuinka suuri rooli budjetilla on kontrollinharjoittamisvälineenä?
9. Luovatko budjetin rajat turvallisuuden tunnetta?
10. Onko budjetti joskus estänyt todennäköisesti kannattavan aloitteen?

Osa 5: Suoritusarviointi ja kompensatio

11. Käytetäänkö budjettia arviointiperusteena kohdallasi? Miten?
12. Mitkä ovat seuraamukset budjetin ylittamisestä/alittamisesta?
13. Otetaanko suoritusarvioinnissa huomioon muita tekijöitä?
14. Kompensoidaanko sinua budjetin noudattamisesta? Miten?
15. Onko seuraavia ilmiöitä havaittu yrityksessä:
 - a. Kaikkien budjetoitujen varojen käyttäminen kauden lopussa (ettei budjettia kutistettaisi seuraavalla kaudella)?
 - b. Välttämättömien hankintojen (kunnossapito, mainonta, tuotekehitys) siirtäminen seuraavalle kaudelle, jotta kuluvan kauden kulut noudattavat budjettia.
 - c. Myynnin kiihdyttäminen (esim. alennuksilla) kauden lopulla, jotta budjetoidut tavoitteet saavutetaan.
 - d. Kulujen aikaistaminen seuraavalta kaudelta kuluvalle kaudelle, kun budjettilyitys ei ole vältettävissä (mahdollistaen budjettialituksen seuraavalla kaudella).
 - e. Helposti saavutettavien tavoitteiden neuvottelemisen, mahdollistaen suotuisan arvioinnin ja/tai kompensation.
 - f. Kulujen kirjaaminen väärälle kustannuspaikalle, kun alkuperäisen kustannuspaikan budjetoidut varat on käytetty loppuun.
16. Koetko, että mainitut ilmiöt vaikuttaisivat yhtiön suorituskykyyn kielteisesti?
17. Oletko sitä mieltä, että budjettivertailu toimii hyvin arviointiperusteena vai voisiko sen korvata muulla menettelytavalla?
18. Oletko sitä mieltä, että budjetti suuressa kuvassa luo enemmän hyötyä kuin haittaa? Asteikko -5:stä +5:een, jossa -5=suuri haitta, +5 suuri hyöty, 0= ei kumpaakaan.
19. Voisiko vuosibudjetista luopua? Miksi (ei)?

Bilaga 3: De utförda intervjuerna

Intervjuobjekt	Ort	Datum	Längd	Språk
Person A, controller	Åbo	30.4.2018	67 min	svenska
Person B, försäljningschef	Åbo	3.5.2018	36 min	finska
Person C, produktutvecklingschef	Åbo	3.5.2018	36 min	finska
Person D, HR-specialist	Åbo	8.5.2018	33 min	finska
Person E, produktionsdirektör	Åbo	9.5.2018	36 min	finska
Person F, varumärkeschef	Åbo	15.5.2018	23 min	finska

Bilaga 4: Budgeteringsprocessens tidtabell

Eckes-Granini Finland – Budjetointi 2018 aikataulu

11.08.2017	Myyntibudjettipohja SalesPlanneriin
11.08.2017	Kiinteiden kustannusten budjettipohjien jako
<i>CW 33</i>	<i>FCSept: Lopulliset materiaalmäärät (PPR)</i>
08.09.2017	Myyntibudjetin ensimmäisen version palautus
<i>08.09.2017</i>	<i>Myyntiennusteen 2017 päivitys SalesPlanneriin</i>
08.09.2017	Kiinteiden budjetin palautus
13.09.2017	Budjettipremissit Eckesiltä (PPR)
15.09.2017	Investointibudjetin palautus
<i>15.09.2017</i>	<i>Ennuste Saksaan (FCSept)</i>
CW 37	Budjetti 2017: Lopulliset materiaalmäärät (PPR)
29.09.2017	Lopputuotteiden IC-hinnat
16.10.2017	Budjetin palautus Eckesille (MR: volyymit, P&L, varianssit+bridge; kommentit)
20.10.2017	Budjetin palautus Eckesille (MR: BS, FTE ym +prereadings)
07.11.2017	Budjettikokous Saksassa